Coordonatori

Chirața CARAIANI

Mihaela DUMITRANA

Bazele contabilității

Lavinia OLIMID
Daniela CALU
Camelia LUNGU
Raluca GUȘE

Cornelia DASCĂLU
Iulia JIANU
Mădălina BRĂESCU
Gabriel JINGA

Editura InfoMega

Coordonatori

Chirața CARAIANI

Mihaela DUMITRANA

BAZELE CONTABILITĂȚII

Ediția a III-a

Autori

Prof. univ. dr. **Chirața CARAIANI**

Prof. univ. dr. **Mihaela DUMITRANA**

Prof. univ. dr. **Lavinia OLIMID**

Conf. univ. dr. **Cornelia DASCĂLU**

Lect. univ. dr. **Daniela A. CALU**

Asist.univ. drd. **Mădălina BRĂESCU**

Asist.univ. drd. **Raluca G. GUŞE**

Asist.univ. drd. **Iulia JIANU**

Asist.univ. drd. **Gabriel JINGA**

Asist.univ. drd. **Camelia I. LUNGU**

Editura InfoMega

Bucureşti, 2005

Cuprins

Cuvânt înainte 7

CAPITOLUL 1 EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII DE LA ORIGINI PÂNĂ ÎN PREZENT 9

1.1 REPERE INTERNAȚIONALE ÎN EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII 9

1.2 REPERE PRIVIND EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA 13

1.3 CONTABILITATEA - SISTEM INFORMAȚIONAL.....17

1.4 REGLEMENTAREA CONTABILĂ DIN ROMÂNIA.....23

1.5 PROFESIA CONTABILĂ ÎN ROMÂNIA 26

1.6 SISTEME DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII.....28

1.7 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR.....30

CAPITOLUL 2 MĂSURARE ŞI RAPORTARE PRIN SITUAȚIILE FINANCIARE 33

2.1 SITUAȚIILE FINANCIARE 33

2.2 BILANȚUL 35

2.3 MODIFICĂRI BILANȚIERE. EFECTUL TRANZACȚIILOR ASUPRA BILANȚULUI 51

2.4 CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE.....69

2.5 SITUAȚIA FLUXURILOR DE NUMERAR 72

2.6 SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU 76

2.7 POLITICI CONTABILE ŞI NOTE EXPLICATIVE 78

2.8 PRINCIPII CONTABILE 79

2.9 INDICATORI DEGAJAȚI PRIN ANALIZA SITUAȚIILOR FINANCIARE 84

2.10 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR.....90

CAPITOLUL 3 ANALIZA ŞI ÎNREGISTRAREA TRANZACȚIILOR ŞI EVENIMENTELOR 94

3.1 CONTUL. ROLUL, FORMA ŞI STRUCTURA 95

3.2 PLANUL DE CONTURI 102

3.3 REGULI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR 105
3.4 ANALIZA CONTABILĂ A TRANZACȚIILOR 107
3.5 STORNAREA 113
3.6 ÎNCHIDEREA CONTURILOR 116
3.7 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 117

CAPITOLUL 4 CICLUL CONTABIL 119
4.1 DOCUMENTE CONTABILE DE BAZĂ 119
4.2 EVALUAREA ÎN CONTABILITATE 124
4.3 ÎNREGISTRAREA CRONOLOGICĂ ŞI SISTEMATICĂ A TRANZACȚIILOR (JURNALIZAREA) 129
4.4 BALANȚA DE VERIFICARE 135
4.5 STUDIU DE CAZ REZOLVAT 138
4.6 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 146

CAPITOLUL 5 CONTABILITATEA ACTIVELOR 148
5.1 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 148
5.2 CONTABILITATEA STOCURILOR 155
5.3 CONTABILITATEA CREANȚELOR 160
5.4 CONTABILITATEA TREZORERIEI 163
5.5 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 168

CAPITOLUL 6 CONTABILITATEA DATORIILOR 171
6.1 CONTABILITATEA DATORIILOR 171
6.2 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 186

CAPITOLUL 7 CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII 189
7.1 CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII 189
7.2 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 195

CAPITOLUL 8 TRANZACȚII ŞI EVENIMENTE PRIVIND CHELTUIELILE ŞI VENITURILE 197
8.1 RECUNOAŞTEREA CHELTUIELILOR 197
8.1.1 RECUNOAŞTEREA UNEI CHELTUIELI CA URMARE A DIMINUĂRII UNUI ACTIV 198

8.1.2 RECUNOAŞTEREA UNEI CHELTUIELI CA URMARE A APARIȚIEI UNEI DATORII 201

8.2 RECUNOAŞTEREA VENITURILOR 204

8.2.1 RECUNOAŞTEREA UNUI VENIT CA URMARE A APARIȚIEI UNUI ACTIV 206

8.2.2 RECUNOAŞTEREA UNUI VENIT CA URMARE A DIMINUĂRII UNEI DATORII 209

8.3 DETERMINAREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI 209

8.4 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 213

CAPITOLUL 9 LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR 214

CAPITOLUL 10 INTRODUCERE ÎN CONTABILITATEA MANAGERIALĂ 226

10.1 CE ESTE CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ? 226

10.2 CONTABILITATEA COSTURILOR 227

10.3 TIPOLOGIA COSTURILOR 229

10.4 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR 239

Anexa I - PLANUL DE CONTURI GENERAL 241

Anexa II - SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE 257

BIBLIOGRAFIE 271

Cuvânt înainte

Cursul de **Bazele contabilității**, *Ediția a III-a*, născut din necesitatea revizuirii și îmbunătățirii edițiilor precedente, este produsul unei colaborări al cărei obiectiv a fost inițierea studenților în contabilitatea întreprinderii. El se adresează tuturor acelora care studiază contabilitatea, ca parte a pregătirii economice generale, dar și celor care intenționează să aprofundeze ulterior această disciplină.

Lucrarea prezintă contabilitatea ca sistem de raportare, care culege informații economice, le înregistrează după proceduri proprii, analizează și interpretează informația colectată și o raportează unei game largi de utilizatori. Deși contabilitatea presupune stăpânirea unei tehnici specifice, credem că scopul acestei discipline este acela de a-i ajuta pe utilizatorii interni și externi să înțeleagă efectele pe care tranzacțiile și alte evenimente le au asupra poziției financiare și asupra performanței unei întreprinderi. De aceea, alături de particularitățile raționamentului contabil și de tratamentul contabil al unor tranzacții uzuale, am introdus aspecte legate de prezentarea și analiza informației. Prin exercițiile de la sfârșitul fiecărui capitol am intenționat să-i încurajăm pe cititori să-și formeze deprinderile de lucru și să descopere utilitatea materialului studiat.

Cartea este menită să concure la construcția și modelarea raționamentului profesional în condițiile manifestării libere a dezvoltării politicilor contabile ale întreprinderii.

Procesul de reformă în care se află contabilitatea în țara noastră ne-a încurajat să introducem elemente ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și să abordăm o atitudine flexibilă în legătură cu utilizarea planului de conturi. Tendințele de internaționalizare ne-au permis să experimentăm în anul universitar 2004/2005 o nouă viziune a cursului în care limbajul contabil și pedagogiile de predare să dezvolte aptitudini și să modifice atitudini.

Față de edițiile anterioare, am anexat un model de situații financiare, întocmite conform celor mai recente reglementări contabile și de o manieră inteligibilă pentru utilizator. Ne asumăm responsabilitatea pentru eventualele inadvertențe și suntem deschiși pentru orice sugestii de îmbunătățire a acestui material.

Autorii, cadre didactice la Catedra de Contabilitate, Audit și Control de Gestiune din cadrul ASE București, apreciază încrederea acordată de către

catedră şi mulțumesc colegilor, Editurii ASE şi acelor entuziaşti voluntari care s-au ocupat de edițiile anterioare şi tehnoredactarea acestei lucrări.

Vrem, totodată, să exprimăm recunoştința față de colegii şi prietenii care au citit şi au comentat diferitele variante ale acestei lucrări.

Din perspectiva celor prezentate, cartea Bazele contabilității, *Ediția a III-a*, poate fi citită şi valorificată în mai multe perspective: este o pledoarie bazată pe argumente consistente pentru predarea-învățarea centrată pe student; este o resursă de tehnici şi metode pentru o educație cognitivă eficientă şi o educație a valorilor, o lucrare care stârneşte în cel care o parcurge emoțiile profunde ale coparticipării la actul ştiințific.

Autorii

1 EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII DE LA ORIGINI PÂNĂ ÎN PREZENT

1.1 REPERE INTERNAȚIONALE ÎN EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII

Din antichitate ne-au parvenit diferite liste de cheltuieli sau de provizii, fără ca ele să fie componente ale unui sistem contabil articulat.

Ce este contabilitatea? La o astfel de întrebare precisă şi succintă răspunsul poate că ar trebui să se înscrie pe aceleaşi coordonate. Dar pentru a evita utilizarea unor termeni ce pot părea arizi şi a unor şabloane puțin inteligibile pentru o persoană neinițiată, prezentăm o scurtă incursiune în trecut, în ideea familiarizării cu limbajul contabil şi a înțelegerii cauzelor ce au generat realitatea contabilă actuală.

O formă incipientă a contabilității a reprezentat-o crestăturile pe oase de animale descoperite cu 30.000 – 20.000 ani î.Hr. Unii istorici consideră că primele „înregistrări" contabile au fost făcute abia în anul 7.500 î.Hr. prin utilizarea semnelor. Astfel, două cercuri puteau semnifica două perechi de vite, iar 12 semne ovale puteau reprezenta o duzină de unități în care era măsurat grâul. Indiferent însă de momentul la care au fost făcute astfel de însemnări, se poate constata că *o primă valență a contabilității a fost aceea de a cunoaşte din punct de vedere cantitativ „averea"*.

Apariția elementelor de progres în viața oamenilor au generat în mod inerent o evoluție şi în plan contabil. Cu privire la acest aspect, C.G. Demetrescu (1947) consideră că „apariția schimbului, a monetei, a literelor, a cifrelor, a materialului necesar scrisului etc., au fost factorii cărora li se datorează existența primelor însemnări contabile". În acest sens, două momente importante sunt reprezentate de anul 3200 î.Hr., moment în care istoria consemnează apariția scrisului şi anul 3000 î.Hr., dată ce constituie momentul apariției bronzului, numărării şi papirusului. Apariția Codului lui Hammurabi (circa 2200-1800 î.Hr.), unul din primele coduri de legi în care sunt stabilite unitățile de măsură, tranzacțiile şi contractele comerciale şi sunt stipulate pedepse penale, a contribuit la apariția unor noi forme de decontare prin faptul că plățile erau stabilite luând drept etalon cantități fixe de argint sau

grâne. Tot în această perioadă, metalul a devenit etalon de schimb în Orientul Mijlociu.

Secolele al VII-lea î.Hr. şi al V-lea î.Hr. au avut o semnificaţie aparte în evoluţia contabilităţii prin prisma faptului că în Libia a fost inventată moneda ca instrument de schimb, iar în Grecia a fost creată prima bancă.

Elementele de progres prezentate anterior au făcut posibilă păstrarea de izvoare scrise cum sunt: conturi, calcule, chitanţe, corespondenţă, registre, inventare, statute ale oraşelor şi corporaţiilor comerciale, legislaţie, etc. Observăm că rolul iniţial al contabilităţii, de „numărare" a averii, a fost extins, datorită apariţiei unor noi mijloace de comunicare şi a unor noi forme de comerţ. În acest sens a început să fie utilizată şi *o evidenţiere valorică a averii, dublată de consemnarea tranzacţiilor în cadrul unor documente.* Cu privire la acest aspect, C. G. Demetrescu (1972) apreciază că o importanţă deosebită o deţinea „ţinerea regulată a registrelor de contabilitate", care, dacă erau ţinute la zi, puteau servi drept probă în justiţie.

Alţi cercetători însă nu iau în calcul aceste faţete primordiale ale contabilităţii. Potrivit lui Sombart, citat de Şt. Dumitrescu (1947), istoria contabilităţii „ar trebui să înceapă cu cuvintele <<la început a fost *contul* (ratio)>> completată cu ideea că <<din cont s-a născut contabilitatea>>". Aşadar, ce este „contul"? Răspunsul va fi găsit pe parcursul acestei lucrări. Pentru început să notăm însă faptul că la romani apare ideea „de a face două coloane în registrele de casă, în scopul separării încasărilor şi a plăţilor, intitulându-le *acceptum* (credit) şi *expensum* (debit)" - M. Capron (1994). Această delimitare a avut drept cauză dorinţa comercianţilor de a avea informaţii complete şi exacte despre banii existenţi, despre valoarea totală a sumelor încasate şi a celor plătite. Ulterior, delimitarea referitoare la ceea ce a crescut şi ceea ce a scăzut în cadrul unei „negustorii" va fi aplicată fiecărui element tranzacţionat.

Dezvoltarea comerţului şi a producţiei locale meşteşugăreşti a contribuit la prosperitatea burgheziei italiene, ceea ce a condus la apariţia băncilor şi la răspândirea zarafilor italieni în toată Europa. În Europa Occidentală, perioada cuprinsă între secolele al XI-lea şi al XV-lea este apreciată ca o perioadă de înflorire, caracterizată prin apariţia şi dezvoltarea oraşului, considerat ca o categorie economică. Pe această linie, D. Rusu şi Şt. Cuciureanu (1981) prezintă următoarele: „oraşul italian se dezvoltă începând cu secolele VIII-IX, astfel că în secolele XII-XIII prezenta un mare avans faţă de restul Europei occidentale". În consecinţă, perioada de avânt înregistrată în oraşele italiene, dublată de perfecţionarea fabricării hârtiei realizată în această perioadă

constituie noi premise ale dezvoltării contabilității. Astfel, în anul 1202 apare lucrarea matematicianului Leonardo Fibonacci, *Liber abaci* (Manual de aritmetică), primul manual de calcule și practici comerciale din lume, în care sunt introduse literele arabe (indiene) în locul celor romane.

Informațiile referitoare la ceea ce a crescut, ceea ce a scăzut și ceea ce există dintr-un element nu erau însă suficiente. Mai ales că în acea perioadă nu se făcea distincție între tranzacțiile ce aveau legătură cu activitatea întreprinderii și cele ce afectau averea personală a patronilor. Era nevoie de un sistem de reflectare a averii mult mai bine pus la punct. Și acesta a apărut, fiind cunoscut sub denumirea de *contabilitate în partidă simplă*. Potrivit acestui sistem sunt reflectate în contabilitate doar raporturile dintre „întreprindere" și terți. Principiul existent la baza acestui sistem este acela al înregistrării simple, potrivit căruia, primirea unei valori se înregistrează în una din coloanele contului deschis persoanei ce primește, iar restituirea valorii în cealaltă parte a aceluiași cont. Această formă de contabilizare a fost practicată inițial în Italia, apoi în principalele țări din Europa Occidentală în secolele al XIII-lea și al XIV-lea. Spre deosebire de formele precedente, acest sistem a continuat să existe și după apariția contabilității în partidă dublă, fiind utilizat și în prezent în cadrul unor entități economice pentru care legislația nu prevede practicarea sistemului contabil în partidă dublă. Totuși, și acest sistem de contabilizare era incomplet.

Problema care apărea în mod implicit era legată de ceea ce se dorea a fi cunoscut. Ar fi fost utile informații, atât despre averea pe care o deține o întreprindere, cât și despre modul în care aceasta a fost dobândită (de la patron, de la partenerii comerciali etc.). Ideea existenței unui echilibru între ceea ce deține o întreprindere și sursele de proveniență a acelor bunuri a fost transpusă în ceea ce este cunoscut în prezent sub denumirea de *contabilitate în partidă dublă*. Cercetările istoriografice existente până în prezent nu au relevat date cu privire la inventatorul (inventatorii) contabilității în partidă dublă, ci doar cu privire la popularizatorul acesteia. Prima lucrare publicată ce prezintă „arta venețiană" a contabilității în partidă dublă este *Tratatul de contabilitate* a lui Luca Paciolo (Pacioli), inclus în *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*. Aceasta a apărut în anul 1494. Potrivit cercetărilor existente, regulile ce stau la baza sistemului contabil în partidă dublă fuseseră anterior prezentate de Benedetto Cotrugli în anul 1463 într-o lucrare (*Delle mercatura e del mercanto perfetto*) care însă a fost tipărită mult mai târziu, în anul 1573. Între timp, în anul 1523, apăruse și a doua ediție a „Summei".

Sistemul de contabilitate în partidă dublă prezentat de Luca Paciolo are la bază egalitatea **Avere = Capital**. Atunci, conceptul de capital avea o sferă de

cuprindere extinsă, exprimând „într-o singură sumă valoarea totală a mijloacelor inițiale de lucru" - D. Rusu, Șt. Cuciureanu (1981).

Încercând o definire a contabilității, Luca Paciolo „analizează contabilitatea ca fiind un ansamblu de principii și reguli privind înregistrarea în partidă dublă a averii ce aparține unui negustor, precum și toate afacerile acestuia în ordinea în care au avut loc" – D. Rusu, Șt. Cuciureanu (1981), citați de O. Călin și M. Ristea (2002). Observăm că, inițial, obiectul de studiu al contabilității era „averea" și „afacerile" unui negustor. Ulterior această „tehnică" duală a contabilității a cunoscut consacrarea, fiind aduse destul multe modificări de formă, dar nu și de fond.

Marea Criză Economică din anii 1929-1933 a avut repercusiuni și în plan contabil, în sensul că după acest moment au început să apară reglementări privind modul de prezentare a situației „afacerilor" întreprinderii la un moment dat. Astfel, după acest moment au început să se accentueze preocupările legate de prezentarea în mod organizat, pe baza unor reglementări, a bilanțului (adică *averea* și *capitalurile* întreprinderii la un moment dat) și a performanțelor întreprinderii (diferența dintre *veniturile* și *cheltuielile* întreprinderii).

Începând cu anii '70 ai secolului trecut, preocupările privind reglementarea contabilității la nivel internațional au început să se accentueze, în acest sens fiind creat și un organism ce viza normalizarea contabilității la nivel internațional. Astfel, în anul 1973 a fost creat IASC (*International Accounting Standards Committee – Comitetul Standardelor Internaționale de Contabilitate*) ca o înțelegere între organizațiile profesionale din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Olanda, Marea Britanie și Irlanda, respectiv SUA. În prezent, această organizație a devenit IASB (*International Accounting Standards Board – Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate).* Misiunea generică a acestei organizații este de a emite Standarde Internaționale de Raportare Financiară (International Financial Reporting Standards - IFRS-uri) [1]. Pe lângă aceste standarde contabile, există și o „normă a normelor", un fel de „constituție", numită Cadru general (Conceptual Framework) în care sunt prezentate aspecte generale privind întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Standardele contabile reprezintă norme ce trebuie aplicate de anumite categorii de întreprinderi, în vederea existenței unor informații comparabile la nivel internațional.

1.2 REPERE PRIVIND EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA

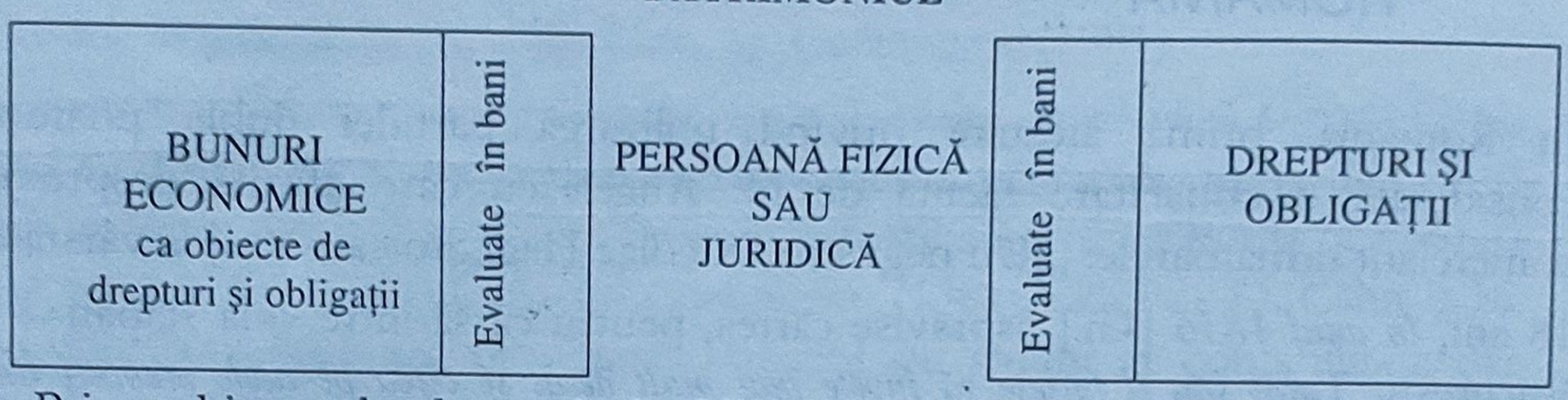
În România, prima atestare privind utilizarea partidei duble poate fi considerată o constatare făcută de N. Angelescu care afirmă despre un comerciant următoarele: „[Un negustor, Nicolae Hagi Stoica – n.a.] la vârsta de 18 ani, *în anul 1836* [s.n.], isprăvise cartea, pentru ca să intre <<la stăpân>> în București. *Tatăl său îl pusese să învețe mai mult decât se cerea pe acele vremuri unui negustor. Știa grecește și ca știință comercială, rarissimă în vremurile acelea la Pitești și în alte orașe, știa și <<Socotelile negoțului>> și <<Doppia Scriptura>>*".

În planul literaturii contabile, prima lucrare publicată în limba română în care este prezentată succint partida dublă este o traducere elaborată de Emanoil Ioan Nechifor în anul 1837, *Pravila comerțială*. După apariția acestei prime lucrări, literatura contabilă din secolul al XIX-lea se caracterizează printr-o serie de traduceri, dar și lucrări ale unor autori autohtoni, dintre care îl amintim pe Theodor Ștefănescu, considerat în epocă „părintele contabilității din România".

Trecerea în secolul al XX-lea este caracterizată prin apariția unor noi preocupări referitoare la dezbaterea unor probleme tehnice dublate de cele ce vizau normalizarea contabilității. În acest context s-au ridicat și întrebări vizavi de obiectul de studiu al contabilității, între care remarcăm două viziuni: abordarea contabilității dintr-o perspectivă juridică (patrimonialistă) susținută în România de profesorii Spiridon Iacobescu și Alexandru Sorescu și viziunea economică asupra contabilității, promotorul acesteia în mediul contabil românesc fiind profesorul Ion N. Evian.

Abordarea patrimonială

La începutul secolului al XX-lea profesorii Spiridon Iacobescu și Alexandru Sorescu au prezentat *teoria economico-juridică a contabilității*, susținând că obiectul de studiu al contabilității îl reprezintă patrimoniul. Această teorie are de fapt la bază asocierea a două perspective (economică și juridică). Potrivit acestei concepții, patrimoniul reprezintă „un complex de drepturi și obligații cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligații", viziune ce a fost schematizată astfel:



Prin „obiecte de drepturi şi obligaţii" iniţiatorii acestei teorii înţelegeau bunurile economice, adică averea, substanţa materială a patrimoniului.

Relaţiile de drepturi – se referă la situaţia în care titularul de patrimoniu (proprietarul) îşi procură o parte din bunurile economice din resurse proprii (bunurile îi aparţin de drept) – patrimoniu propriu.

Relaţiile de obligaţii – sunt generate de situaţia în care titularul de patrimoniu îşi procură o parte din avere utilizând surse de finanţare aparţinând altor persoane fizice sau juridice – patrimoniu străin. Bunurile economice procurate prin utilizarea unei astfel de modalităţi de finanţare nu îi aparţin de drept, echivalentul valoric al acestora trebuind restituit terţilor de la care au fost procurate bunurile economice.

În consecinţă, potrivit acestei abordări, echilibrul general al patrimoniului este asigurat de relaţia:

Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii

In plan contabil, bunurile economice reprezentau activul patrimonial, iar drepturile şi obligaţiile pasivul. Pornind de la acest fapt, ecuaţia generală a contabilităţii era următoarea:

ACTIV = PASIV

Potrivit abordării prezentate, o parte a pasivului este considerată patrimoniul propriu. O parte a patrimoniului propriu este reprezentată de *câştigul* sau *pierderea* generate de derularea activităţii întreprinderii, adică *rezultatul* obţinut de întreprindere. Acesta se determină separat, ca diferenţă între *venituri* şi *cheltuieli*.

Această accepţiune a stârnit însă critici de-a lungul timpului. În acest sens, între adepţii viziunii economice şi ai celei juridice din prima jumătate a secolului al XX-lea au existat dispute ştiinţifice semnificative. Principalul inconvenient al acestei abordări îl reprezintă faptul că obiectul contabilităţii,

patrimoniul, nu cuprinde toate tranzacţiile economice derulate de o întreprindere.

Abordarea economică

În opoziţie cu această abordare, tot în aceeaşi perioadă a fost lansată o „teorie a contabilității sub unghiul de cercetare exclusiv economic al fenomenelor întreprinderii" de către profesorul Ion N. Evian. În linii mari, concepția economică asupra contabilității susținută de profesorul Evian implică următoarea egalitate:

Avere totală = Capital total

În această viziune averea este reprezentată de activul întreprinderii, adică bunurile economice, iar capitalul total includea toate sursele de proveniență a bunurilor respective (sursele proprii şi străine). În mod similar concepției prezentate anterior, în cadrul capitalurilor proprii exista o parte reprezentată de *rezultatul* obținut de întreprindere.

Instaurarea regimului comunist a pus capăt dezbaterilor pe această temă, contabilitatea fiind explicată prin prisma conceptelor socialiste. Odată cu revoluția din decembrie 1989 a fost abandonată viziunea asupra contabilității prin prisma conceptelor socialiste şi a fost reluată explicarea contabilității pe baza tandemului patrimoniu – obiect de studiu al contabilității.

Abordări contemporane

Şi totuşi, ce este contabilitatea? Dincolo de semnificațiile întâlnite de-a lungul timpului, vom încerca să surprindem situația actuală. Urmărind evoluția contabilității am sesizat două aspecte: interdependența dintre contabilitate şi comerț şi utilizarea contabilității pentru reflectarea „averii unui negustor". Dacă în fazele incipiente nu exista o distincție clară între averea personală a negustorului şi ceea ce aparținea „afacerii" acestuia, în timp a fost trasată în mod clar o linie de demarcație. Aceasta este dată în prezent de delimitarea juridică existentă între averea unei persoane fizice (spre exemplu, averea personală a patronului unei întreprinderi) şi cea a unei persoane juridice (ceea ce aparține unei întreprinderi).

Pe parcursul acestei lucrări ne vom focaliza atenţia asupra contabilității întreprinderilor, adică a peroanelor juridice.

Dat fiind însă faptul că, la nivel internaţional există două sisteme de drept, sistemul de drept latin (scris), utilizat în ţările continentale, şi sistemul de drept cutumiar (bazat pe obiceiuri), utilizat în ţările anglo saxone, în prezent încă

există două abordări privind contabilitatea: *abordarea patrimonială,* apărută în țările continentale și *abordarea economică,* folosită la început doar în țările anglo-saxone.

În ce privește abordarea patrimonială a contabilității, în reglementările contabile actuale din România s-a renunțat la corelația contabilitate – patrimoniu, abordarea patrimonială fiind totuși prezentă în literatura de specialitate.

Această reorientare de la o abordare juridică la una economică s-a făcut pe fondul influenței reglementărilor contabile internaționale, în cadrul cărora este promovată viziunea economică asupra contabilității. Totuși, abordarea patrimonială mai este utilizată încă în Franța, țară de drept scris, în care păstrarea tradițiilor reprezintă o prioritate.

În țările cu un sistem de drept cutumiar, bazat pe obiceiuri (țările anglo-saxone) unde noțiunea de patrimoniu poate fi utilizată doar în cazul persoanelor fizice, *contabilitatea studiază activele, datoriile, capitalurile proprii, cheltuielile și veniturile.*

Această accepțiune, ce dă prioritate realității economice în detrimentul celei juridice este utilizată și la nivel internațional, în cadrul Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS)/Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Aceste standarde sunt în curs de aplicare și în întreprinderile mari din România, fapt pentru care reglementările contabile din țara noastră sunt în prezent bazate pe această viziune.

Echilibrul contabil, prezentat pentru prima dată de Luca Paciolo ca *Avere = Capital* poate fi prezentat astfel:

Activ = Capitaluri proprii + Datorii

sau

Activ – Datorii= Capitaluri proprii

Activele, datoriile și capitalurile proprii sunt elementele componente ale bilanțului, iar cheltuielile și veniturile elementele componente ale contului de profit și pierdere. Aceste aspecte sunt detaliate în cadrul capitolului 2. În cele ce urmează vom încerca să răspundem la două întrebări: *Cui și de ce este utilă contabilitatea?* Vom prezenta câteva aspecte despre contabilitate ca sistem informațional.

1.3 CONTABILITATEA - SISTEM INFORMAȚIONAL

Contabilitatea - disciplină informațională

Chiar înainte de a exista un sistem teoretic care să-i precizeze rolul în mod formal, informația a fost motorul ,dezvoltării, astfel încât cunoştinţele noi se clădesc pe suportul celor existente. Mulțimea de date noi este filtrată, prelucrată cu un aparataj conceptual specific fiecărei discipline ştiinţifice, obținându-se produsul: informația. Prin analiza şi interpretarea informației se iau deciziile referitoare la acțiunile viitoare sau la evaluarea acțiunilor anterioare.

Contabilitatea este şi ea o disciplină informațională. Aceasta studiază efectele tranzacțiilor economice şi ale altor evenimente asupra situației economice şi financiare, precum şi asupra performanței unei entități contabile, în scopul informării utilizatorilor interni şi externi. Prin limbajul său, prin sistemul propriu de concepte şi proceduri, contabilitatea este singura disciplină care poate furniza informații financiare despre o organizație. Aceste informații formează baza pentru evaluarea organizației de către un ansamblu de utilizatori din interiorul şi din exteriorul organizației.

Dintre diferitele tipuri de organizații (întreprinderi comerciale, fundații şi asociații non-profit, spitale, şcoli, diferite instituții publice etc.), acest curs se circumscrie sferei întreprinderilor comerciale al căror scop este obținerea profitului şi pe care convenim să le numim, pe scurt, întreprinderi.

Tipuri de întreprinderi

Informațiile contabile care trebuie furnizate de o întreprindere diferă în funcție de modul specific de organizare. Cu cât o întreprindere este mai „deschisă" participării publicului, cu atât informațiile contabile diseminate vor fi mai cuprinzătoare. Încă de la 1887, Codul Comercial Român îi obliga pe comercianți (persoane fizice sau societăți comerciale) să-şi înregistreze tranzacțiile în registrul jurnal şi să întocmească registrul cartea mare şi registrul inventar. Anual, comercianții trebuiau să prezinte tribunalului registrul jurnal şi registrul inventar pentru a fi încheiate şi vizate.

În prezent, contabilitatea trebuie ţinută şi de către instituțiile publice, asociații, fundații, precum şi de către persoanele cu profesie liberă (avocații, notarii, experții contabili, medicii etc.). Cursul de faţă reprezintă o introducere în contabilitatea societăților comerciale, drept pentru care vom prezenta pe scurt pricipalele tipuri de societăți comerciale aşa cum sunt ele reglementate de Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale.

Societatea în nume colectiv (SNC) are drept caracteristică obligația solidară (în egală măsură) și nemărginită (cu întrega avere) a asociaților pentru operațiunile desfășurate în numele societății. Hotărârea judecătorească obținută împotriva societății este opozabilă fiecărui asociat.

Societatea în comandită simplă are două tipuri de asociați: comanditați și comanditari. Față de asociații comanditari, asociații comanditați au în plus dreptul de administrare a societății. Din punct de vedere al obligației pentru operațiunile societății, comanditații răspund solidar și nemărginit, în timp ce riscul comanditarilor se limitează la capitalul subscris. Comanditarul are dreptul de a cere o copie a bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere, precum și dreptul de a cerceta autenticitatea acestora pe baza documentelor justificative.

Societatea în comandită pe acțiuni păstrează caracteristicile societății în comandită simplă, cu mențiunea divizării capitalului social în acțiuni. Administratorii pot fi revocați de către Adunarea Generală a Asociaților, iar un asociat ales administrator devine automat asociat comanditat.

Societatea cu răspundere limitată (SRL) are drept principală caracteristică limitarea răspunderii acționarilor pentru obligațiile societății la capitalul social subscris de fiecare acționar. Capitalul este împărțit în părți sociale care sunt liber transferabile numai între asociați. Transmiterea către persoane din afara societății trebuie aprobată de asociații care reprezintă cel puțin trei pătrimi din capitalul social.

Societatea pe acțiuni (SA) păstrează limitarea răspunderii la capitalul subscris de fiecare acționar. Dreptul de proprietate asupra acțiunilor nominative sau la purtător se transmite liber, fără consimțământul celorlalți acționari.

Cele mai frecvent întâlnite societăți comerciale sunt societățile cu răspundere limitată, datorită formalităților mai simple prevăzute de lege pentru constituire și înmatriculare.

Tipuri de informație contabilă

Informația contabilă dintr-o întreprindere se poate clasifica în două mari categorii: informație contabilă financiară și informație contabilă de gestiune. Informația contabilă financiară este destinată utilizatorilor externi, cum sunt investitorii, salariații, creditorii, guvernul sau publicul larg și este desemnată prin situațiile financiare de sinteză sau, pe scurt, situațiile financiare.

Anual, administratorii întreprinderilor trebuie să întocmească un set de situații financiare în formă standardizată, compus din: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de

Societatea în nume colectiv (SNC) are drept caracteristică obligația solidară (în egală măsură) și nemărginită (cu întrega avere) a asociaților pentru operațiunile desfășurate în numele societății. Hotărârea judecătorească obținută împotriva societății este opozabilă fiecărui asociat.

Societatea în comandită simplă are două tipuri de asociați: comanditați și comanditari. Față de asociații comanditari, asociații comanditați au în plus dreptul de administrare a societății. Din punct de vedere al obligației pentru operațiunile societății, comanditații răspund solidar și nemărginit, în timp ce riscul comanditarilor se limitează la capitalul subscris. Comanditarul are dreptul de a cere o copie a bilanțului contabil și a contului de profit și pierdere, precum și dreptul de a cerceta autenticitatea acestora pe baza documentelor justificative.

Societatea în comandită pe acțiuni păstrează caracteristicile societății în comandită simplă, cu mențiunea divizării capitalului social în acțiuni. Administratorii pot fi revocați de către Adunarea Generală a Asociaților, iar un asociat ales administrator devine automat asociat comanditat.

Societatea cu răspundere limitată (SRL) are drept principală caracteristică limitarea răspunderii acționarilor pentru obligațiile societății la capitalul social subscris de fiecare acționar. Capitalul este împărțit în părți sociale care sunt liber transferabile numai între asociați. Transmiterea către persoane din afara societății trebuie aprobată de asociații care reprezintă cel puțin trei pătrimi din capitalul social.

Societatea pe acțiuni (SA) păstrează limitarea răspunderii la capitalul subscris de fiecare acționar. Dreptul de proprietate asupra acțiunilor nominative sau la purtător se transmite liber, fără consimțământul celorlalți acționari.

Cele mai frecvent întâlnite societăți comerciale sunt societățile cu răspundere limitată, datorită formalităților mai simple prevăzute de lege pentru constituire și înmatriculare.

Tipuri de informație contabilă

Informația contabilă dintr-o întreprindere se poate clasifica în două mari categorii: informație contabilă financiară și informație contabilă de gestiune. Informația contabilă financiară este destinată utilizatorilor externi, cum sunt investitorii, salariații, creditorii, guvernul sau publicul larg și este desemnată prin situațiile financiare de sinteză sau, pe scurt, situațiile financiare.

Anual, administratorii întreprinderilor trebuie să întocmească un set de situații financiare în formă standardizată, compus din: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de

trezorerie şi politici contabile şi note explicative la acestea (vezi Anexa 2). Bilanţul este o situaţie de stoc, care arată resursele unei întreprinderi la un moment dat. Contul de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu şi tabloul fluxurilor de trezorerie sunt situaţii de flux: prima cuprinde rezultatele activităţii desfăşurate de întreprindere pe parcursul unei perioade de raportare, a doua prezintă modificările capitalului propriu între începutul şi sfârşitul unui exerciţiu financiar, iar cea de-a treia indică modul în care a evoluat numerarul între începutul şi sfârşitul unei perioade de timp.

Informaţia contabilă de gestiune este destinată utilizatorilor interni, respectiv conducerii întreprinderii. Această informaţie este nestandardizată, adesea nemonetară, şi cuprinde informaţii privind costul unitar al produselor, comportamentul costurilor relativ la volumul activităţii sau profitabilitatea pe produs. Rapoartele sunt înaintate conducerii la intervale de timp scurte - lunar, săptămânal sau zilnic - şi se circumscriu unor subdiviziuni ale întreprinderii, numite centre de responsabilitate sau de profit.

Pentru a putea judeca o afacere, oamenii au nevoie de informaţii economice care vor sta la baza deciziilor. Deciziile se referă la nivelul optim al producţiei, la acordarea unui împrumut sau plăţile aferente acestuia etc. În toate cazurile, informaţia contabilă va ajuta în procesul decizional. Ca urmare, se poate spune că prin contabilitate se urmăreşte *colectarea, analiza* şi *transmiterea* informaţiilor economice necesare deciziei, planificării şi controlului.

Informaţia contabilă serveşte tuturor celor care trebuie să ia o decizie sau să planifice o afacere cât şi să controleze acea afacere. În consecinţă, managerii sunt principalii beneficiari ai informaţiilor contabile. În realitate se poate spune că rolul contabilităţii este de a ajuta beneficiarii să emită decizii bazate pe informaţii relevante, de a le influenţa deciziile.

Contabilitatea caută să satisfacă nevoia informaţională a unei largi categorii de utilizatori, interesaţi de situaţia financiară a unei afaceri. Principalii utilizatori sunt:

- ☑ **Investitorii,** ca furnizori de capital şi riscuri afiliate capitalului, consumă informaţii cu privire la performanţa capitalului investit, coroborat cu riscul aşteptat şi dividendele de repartizat. Ei au nevoie de informaţii pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă „capital";
- ☑ **Bancherii,** ca furnizori de împrumuturi şi garanţii bancare, consumă informaţii referitoare la capacitatea întreprinderii de a rambursa creditele la scadenţă şi de a plăti dobânzile;
- ☑ **Angajaţii,** ca principali furnizori de muncă, apelează la informaţii care converg către profitabilitatea şi continuitatea activităţii, care le sunt utile în

aprecierea capacității întreprinderii de a oferi remunerații, pensii, participarea la profit, premii, precum și alte aspecte sociale (locuri de muncă, asigurări de sănătate etc.);

- ☑ **Furnizorii și alți creditori comerciali** consumă informații menite să le creeze o imagine asupra indicatorilor de performanță ai întreprinderii (lichiditate, solvabilitate, rentabilitate etc.);
- ☑ **Clienții,** ca parteneri de afaceri, au nevoie de informații care vizează susținerea ciclului de fabricație, asigurarea continuității activității întreprinderii, cu precădere asupra derulării contractelor de lungă durată;
- ☑ **Guvernul și instituțiile sale** consumă informații privind politicile de alocare centralizată a resurselor bugetare, fiscalitatea și construirea informațiilor macroeconomice (venit național, PIB etc.);
- ☑ **Publicul,** deși pare paradoxal, în actualul context al economiei, este totuși interesat să cunoască întreprinderea, fiind un potențial investitor, angajat, furnizor sau cumpărător;
- ☑ **Managementul** are nevoie de informații pentru a se deconta cu utilizatorii externi privind modalitatea concretă de gestiune a resurselor încredințate și de distribuție a rezultatelor.

Primele șapte categorii de utilizatori sunt prezentate în Cadrul General al contabilității ca fiind *utilizatori externi* ai informațiilor furnizate de către o întreprindere, în vreme ce ultima categorie, managerii, au acces atât la informațiile interne cât și, în mod evident, la cele făcute publice de către întreprindere.

Contabilitatea este o parte importantă a sistemului informațional al unei entități. Utilizatorii de informații contabile, interni și externi, se confruntă cu nevoia decizională privind alocarea resurselor economice eficient și cu eficacitate.

În acest scop, beneficiarii au nevoie de informații pe care să-și fundamenteze deciziile. Contabilitatea își asumă rolul de a furniza aceste informații. În acest scop, contabilitatea apelează la următoarele proceduri:

- ✓ *identificarea* și *capturarea* informațiilor economice relevante;
- ✓ *înregistrarea* informațiilor colectate de o manieră sistematică;
- ✓ *analiza* și *interpretarea* informațiilor colectate;
- ✓ *raportarea* informațiilor într-o formă accesibilă utilizatorilor.

Contabilitatea – prestator de servicii

Contabilitatea–prestator de servicii reprezintă un alt mod de a privi contabilitatea. În această optică, contabilitatea *produce* informații pentru *clienți*, care sunt de fapt beneficiarii interni și externi. Ca urmare, produsul furnizat de contabilitate este *informația*. Ca orice produs, pentru a fi acceptat de clienți, trebuie să răspundă unor standarde calitative prin care să satisfacă nevoile beneficiarilor. Caracteristicile calitative ale informației contabile, cerute de beneficiari sunt:

- ☑ *Relevanța*. Informația contabilă trebuie să aibă abilitatea de a influența o decizie. Relevanța trebuie abordată atât în corelație cu predicția despre viitor, cât și cu confirmarea evenimentelor trecute;
- ☑ *Credibilitatea*. Informația contabilă trebuie să fie liberă de erori sau de tendințele de părtinire;
- ☑ *Comparabilitatea*. Elementele similare trebuie tratate de aceeași manieră, în scopul măsurării și prezentării;
- ☑ *Inteligibilitatea*. Rapoartele contabile trebuie să fie prezentate într-o formă accesibilă înțelegerii tuturor categoriilor de utilizatori.

A produce informații contabile pentru diverși utilizatori presupune a angaja cheltuieli și deci a calcula un *cost*. Deoarece informațiile stau la baza deciziilor beneficiarilor este normal să genereze anumite *beneficii*. Relația *cost-beneficii* devine pentru contabilitate o relație greu de identificat cu acuratețe. Dacă, costul producerii informațiilor se poate calcula prin diverse metode, evaluarea beneficiilor este lipsită de acuratețe, deci vulnerabilă. În concluzie, relația cost-beneficii se caracterizează prin arbitrariu, prin apelarea la metode mai puțin exacte și, deci, atacabile de către „cârcotași".

Informația contabilă servește atât pentru a aprecia nivelul atins de o afacere în corelație cu altele cât și nivelul planificat pentru o anumită perioadă. Raportarea la un plan, la un obiectiv de atins, este esențială în dirijarea viitorului unei entități. Din acest motiv și nu numai, a planifica viitorul acesteia devine vital pentru orice afacere. Prezentul este numai un *moment* al continuității, pe care îl analizăm în raport cu trecutul și în funcție de care dirijăm viitorul. De aceea a planifica devine un atribut indispensabil al managementului corelat direct cu *decizia* prin care se asigură alegerea celei mai bune variante orientate spre atingerea obiectivelor planificate. Dar ce înseamnă a planifica?

A planifica înseamnă a parcurge trei etape:

- ☑ *Fixarea obiectivelor* de atins, de regulă pe termen lung, chiar și până la zece ani. În general, obiectivele se referă la:

- maximizarea cifrei de afaceri,
- maximizarea profitului;
- maximizarea ratei rentabilității capitalului angajat;
- supraviețuirea;
- creşterea economică;
- satisfacerea cerințelor acționarilor etc.

☑ *Elaborarea planurilor pe termen lung* în scopul atingerii obiectivelor fixate, de regulă pe o perioadă de 5 ani. Elementele avute în vedere pentru elaborarea planurilor sunt:

- produsele şi serviciile oferite de entitate;
- finanțarea activității;
- forța de muncă necesară;
- sursele de materii prime etc.

☑ *Elaborarea planurilor pe termen scurt* sau a bugetelor anuale. Bugetele definesc obiectivele în termeni financiari şi se referă la:

- vânzări;
- stocuri;
- manoperă;
- producție;
- trezorerie;
- performanță;
- poziție financiară.

Planificarea presupune şi urmărirea modului de traducere în realitate a obiectivelor fixate. Procesul de comparare a realității cu planul este cunoscut sub denumirea de *control.*

Planificarea, decizia şi controlul sunt atribute manageriale fără de care nu se pot conduce destinele unei entități. Planificarea are loc într-un anumit context economic care de fapt se poate schimba, ceea ce presupune o decizie de revizuire a planului şi de adaptare la noul mediu economic.

Realitatea de moment se compară cu planul revizuit, controlul evidențiind *abaterile* față de plan, prin care se probează în ce măsură planul a reuşit să surprindă variabilele aleatorii.

1.4 REGLEMENTAREA CONTABILĂ DIN ROMÂNIA

Ideea de reglementare contabilă datează în ţara noastră încă din perioada interbelică. Mediile contabile româneşti, în special universitarii, erau la curent cu preocupările de normalizare contabile din Germania şi S.U.A. În literatura contabilă a acelei perioade, reglementarea contabilităţii era tratată ca o necesitate de uniformizare a contabilităţii diferitelor organizaţii, fiind conturate mai multe soluţii:

- ✓ uniformizarea denumirii conturilor;
- ✓ stabilirea unor scheme-tip de Bilanţ şi Cont de profit şi pierdere; sau
- ✓ fixarea unui plan sau mai multor planuri de conturi.

În România, în anul 1927, a fost adoptată o lege care reflectă preocupările internaţionale privind evoluţia contabilităţii şi prin care regiile autonome şi alte întreprinderi de stat au fost obligate să întocmească bilanţul şi contul de profit şi pierdere conform unei scheme-tip, iar din anul 1934 această obligativitate revenea şi băncilor. În plan instituţional, în anul 1941 s-a înfiinţat o *Comisie de reglementare a contabilităţii* în cadrul Ministerului coordonării (normalizarea era concepută, aşadar, sub influenţa organismelor publice), în care s-au format două curente: unul de influenţă patrimonială, condus de Spiridon Iacobescu, altul de influenţă economică, având ca lider pe Ion Evian.

Trecerea la economia planificată şi centralizată, începând cu anul 1949, a însemnat şi introducerea unei reglementări stricte a contabilităţii, proces cunoscut şi sub denumirea de *normarea contabilităţii*. În perioada 1950-1990 normalizarea contabilă a fost atributul exclusiv al statului care, prin Ministerul Finanţelor, a introdus norme de evidenţă contabilă bazate în principal pe planurile de conturi diferenţiate pe ramuri de activitate, însoţite de instrucţiuni stricte de aplicare.

După anul 1990, procesul de reformare demarat în întreaga economie a cuprins şi domeniul contabilităţii. România s-a confruntat cu problema alegerii modelului de contabilitate care să-i servească drept sursă de inspiraţie. În urma analizelor făcute a fost adoptat un model contabil destul de asemănător cu cel al Franţei, considerat cel mai apropiat de condiţiile din România anilor `90 şi anume: un număr mare de întreprinderi mici şi mijlocii, absenţa pieţelor financiare, nevoia de finanţare bancară şi guvernamentală a întreprinderilor etc.

Începutul reformei contabile s-a concretizat la sfârşitul anului 1991 sub forma Legii contabilităţii nr. 82/1991, emisă de Ministerul Finanţelor, însă implementarea acestei legi a durat mai mult. În 1993 Direcţia Generală Legislaţie Contabilă din cadrul Ministerului Finanţelor a emis Regulamentul de

aplicare a Legii contabilității prin Hotărârea de Guvern (H.G.) nr. 704/1993, care cerea întreprinderilor românești să aplice Legea contabilității începând cu 1 aprilie 1994. Totodată au fost elaborate: planul de conturi general și normele metodologice de utilizare a conturilor, modelele registrelor contabile și ale situațiilor financiare (denumite documente de sinteză), formularele comune privind activitatea economico-financiară și normele de întocmire și utilizare a acestora. Prin aceste reglementări s-a urmărit schimbarea rolului contabilității și al raportărilor financiare de la oferirea de informații pentru statistici macroeconomice la realizarea unei oferte de informații financiare pentru diferite categorii de utilizatori. Ca utilizator principal rămâne tot statul cu scopul urmărit de a formula politici economice coerente.

Contabilitatea românească nu putea să rămână indiferentă la schimbările majore care au loc pe plan mondial, în direcția mondializării economiei și globalizării piețelor financiare. Sprijinul specialiștilor francezi în realizarea unui model contabil care să răspundă nevoilor unei economii de tranziție, cum a fost cea a României în anii `90, care să răspundă totodată și cerințelor din Uniunea Europeană a fost completat începând cu anul 1997 de o echipă de specialişti englezi care i-a ajutat pe normalizatorii români să creeze un sistem contabil compatibil noilor necesități: aderarea la Uniunea Europeană și deschiderea întreprinderilor românești către piețele internaționale de capital.

În această direcție, a debutat Programul de dezvoltare a contabilității din România al cărui scop declarat se concretizează, pe lângă continuarea armonizărilor cu directivele europene, în realizarea unei convergențe cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară elaborate de organismul internațional de normalizare IASB (International Accounting Standards Board).

În viziunea acestui Plan de dezvoltare, reglementările românești în domeniul contabilității trebuie să cuprindă: legea contabilității; o versiune actualizată a reglementărilor care să reflecte în totalitate cerințele Directivei a IV-a, Standardele Internaționale de Raportare Financiară și recomandări și ghiduri practice privind reglementările și standardele contabile.

În acest sens, la sfârșitul anului 1999, a apărut OMFP 403 care avea drept scop implementarea unui sistem contabil armonizat cu Directivele Uniunii Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate. Acest Ordin a fost conceput ca un experiment și a fost aplicat inițial de treisprezece societăți mari, urmând extinderea treptată a aplicării acestuia, până în anul 2006. Însă, în februarie 2001 a fost publicat OMFP 94 care înlocuiește OMFP 403, având ca motivație corectarea unor erori și incompatibilități existente în precedentul act

legislativ, în special legate de preluarea din directive a unor prevederi incompatibile cu standardele internaționale.

Pe ansamblu, însă, şi sub rezerva unor adăugiri ulterioare, Ordinul 94/2001 permite ca situațiile financiare ale întreprinderilor româneşti mari, cotate pe piețele financiare, să fie comparabile cu cele ale întreprinderilor mari ale țărilor membre ale Uniunii Europene. Astfel, situația întreprinderilor româneşti este întrucâtva similară cu aceea a întreprinderilor europene, care trebuie să aplice prevederile IAS/IFRS şi să prezinte situații financiare în conformitate cu aceste standarde, în paralel cu respectarea Directivelor. Dacă până în anul 2001 societățile europene întocmeau raportări în conformitate cu legislația comunitară, din acel moment ele se văd puse în situația de a aplica, în plus față de aceste prevederi, normele internaționale.

Spre deosebire de decizia Uniunii Europene de a obliga întreprinderile să adopte standardele internaționale, dar fără a le include în sistemul legislativ, în România prevederile armonizate fac parte din legislație. Ele se aplică doar pentru societățile mari, cele mici şi mijlocii trebuind să respecte reglementări care sunt armonizate doar cu Directivele europene.

În prezent, reglementările referitoare la întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare pentru întreprinderile din România sunt elaborate în funcție de trei categorii de întreprinderi prezentate prin Ordonanța 61/2001 pentru modificarea şi completarea Legii contabilității, republicată:

- ✓ întreprinderile mari, care întocmesc situații financiare conform Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin OMFP 94/2001;
- ✓ întreprinderile mici şi mijlocii, care întocmesc situații financiare conform *Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*, aprobate prin OMFP 306/2002; şi
- ✓ microîntreprinderile, care se circumscriu şi ele Reglementărilor aprobate prin OMFP 306/2002, dar trebuie să respecte o serie de prevederi speciale reglementate prin *Normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității la microîntreprinderi*, aprobate prin OMFP 1880/2001.

Odată cu încercarea de compatibilizare a reglementărilor contabile propuse prin Programul de dezvoltare cu realitatea economică a activităților desfăşurate de întreprinderi, propunerile inițiale sunt într-o continuă adaptare, iar în prezent suntem în fața situației de a renunța la Ordinul 94/2001 pentru a crea reglementări destinate să răspundă mai fidel cerințelor internaționale pentru

societăţile care urmăresc cotarea pe o piaţă internaţională, să nu îngreuneze raportarea societăţilor care au ca sferă de acţiune doar teritoriul naţional şi să se circumscrie procesului de integrare în Uniunea Europeană.

1.5 PROFESIA CONTABILĂ ÎN ROMÂNIA

Apariţia primei publicaţii contabile în limba română a fost urmată după o jumătate de secol de o primă încercare de organizare oficială în sensul unei „bresle" a contabililor. În anul 1888 s-a înfiinţat *Cercul absolvenţilor şcoalelor comerciale şi finanţiare*. Ulterior au existat mai multe organizaţii care în anul 1916 fuzionează şi dau naştere *Corpului absolvenţilor şcoalelor superioare de comerţ*. Cinci ani mai târziu, în anul 1921, o parte din membrii acestei organizaţii devin membrii fondatori ai *Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi din România*. Această organizaţie a funcţionat trei decenii, timp în care membrii acesteia au dezbătut probleme teoretice şi practice menite să asigure o racordare a contabilităţii din România la cea europeană. Lovitura de graţie a fost însă dată de regimul comunist în anul 1951, care a dispus desfiinţarea Corpului Contabililor Autorizaţi şi Experţi, acesta fiind „suplinit", în spiritul „modei", de Asociaţia Ştiinţifică a Tehnicienilor (AST), devenită ulterior Asociaţia Ştiinţifică a Inginerilor şi Tehnicienilor (ASIT).

În anul 1992, firul tradiţiei în domeniul organizaţiilor profesionale contabile a fost reluat prin înfiinţarea *Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România*. În cele ce urmează vom prezenta informaţii succinte despre rolul acestei organizaţii şi modalitatea de accedere la statutul de membru al profesiei contabile din România.

Care este rolul acestei organizaţii? Potrivit legislaţiei în vigoare, contabilitatea trebuie ţinută de persoane autorizate. Experţii contabili şi contabilii autorizaţi (societăţi comerciale sau persoane fizice) pot ţine contabilitatea unei întreprinderi, fără însă a se implica în activitatea acesteia, pe baza unui contract de prestări servicii. O altă atribuţie ce poate fi exercitată de membrii acestei organizaţii este cea de cenzorat. Această activitate implică o verificare a contabilităţii anumitor întreprinderi de către *cenzori*. Pornind de la verificările din cursul anului şi a situaţiilor financiare întocmite de conducerea întreprinderii, cenzorii întocmesc un raport care cuprinde informaţii referitoare la acurateţea contabilităţii întreprinderii. În cadrul Raportului cenzorilor se certifică sau nu situaţiile financiare ale întreprinderii. Refuzul certificării acestora e datorat abaterilor identificate de cenzori, abateri care nu au fost corectate de conducerea întreprinderii.

Calitatea de profesionist independent (expert contabil sau contabil autorizat) se dobândeşte în urma susținerii unui examen organizat de Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizați din România (CECCAR), urmat de o perioadă de stagiu pe lângă un expert contabil sau într-o societate comercială care prestează servicii de contabilitate înscrisă în Tabloul CECCAR.

Integrarea controlului de gestiune în profesia contabilă

Ce este controlul de gestiune? Există o astfel de meserie? Este bine definit spațiul acestei profesii, competențele? Iată câteva întrebări care incită la reflecție şi care cer răspunsuri. Aducem câteva opinii care să puncteze unele din reflecțiile noastre asupra *meseriei de controlor de gestiune.*

Controlorul de gestiune şi auditorul. Considerăm că este necesară demarcația dintre *auditorul intern* şi *controlorul de gestiune*. Auditul intern şi controlul de gestiune sunt *două funcții* între care mult timp nu s-a facut nici o demarcație, justificarea fiind legată de o evoluție similară. La un asemenea moment al evoluției mediului economic a apărut nevoia separării clare a celor două funcții pentru a-şi putea exercita competențele asupra managementului. Astfel, *auditul intern* a trecut de la un simplu control la asistența managerială prin care se asigură un bun control asupa operațiunilor, iar *controlul de gestiune* a trecut de la simpla analiză a costurilor la controlul bugetar şi la pilotajul întreprinderii (Jaques Renard). Atât controlul de gestiune cât şi auditul devin un sprijin în optimizarea întreprinderii.

La baza controlului de gestiune sunt două elemente:

- ☑ sistemul de informare ca spațiu vital;
- ☑ performanța ca obiectiv.

Considerăm că funcția de control de gestiune dirijează meseria de controlor de gestiune. În acest context se pot face următoarele *remarci*:

- ✘ funcția de control de gestiune este considerată cu caracter universal, adică se regăseşte în toate activitățile întreprinderii, deci şi controlorul de gestiune apare la nivelul fiecărei activități;
- ✘ controlorul de gestiune nu este un angajat din domeniul operațional, neavând competențe în acest domeniu;
- ✘ controlorul de gestiune recomandă, propune, semnalizează;
- ✘ controlorul de gestiune trebuie să dispună de autonomie şi să aibă o poziție ierarhică la un nivel înalt.

În zilele noastre, când *meseriei de controlor de gestiune* i se poate atribui deja o „istorie" , autorii consideră că ar fi mult mai interesant ca lumea economică să

se axeze spre acele responsabilități (atribuții) care îi conferă *originalitate* și spre care să-și îndrepte autoritatea morală și anume:

- element al schimbării;
- un om al dialogului de gestiune;
- un om al sistemului de informare.

Remarcă. Controlorul de gestiune este un sfătuitor și un dirijor al orchestrei întreprinderii în materie de performanță.

1.6 SISTEME DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII

Abordarea organizării contabilității se sprijină pe două coordonate: monism sau dualism contabil și raportul contabilitate-fiscalitate.

Monism versus dualism contabil

În momentul prezentării abordărilor contemporane privind contabilitatea, am remarcat faptul că pe parcursul unei perioade contabile, în „viața" unei întreprinderi există (apar) active, datorii, capitaluri proprii, cheltuieli și venituri. În ceea ce privește cheltuielile aferente activității de exploatare (normale) a întreprinderii, acestea pot fi delimitate în principal în funcție de două criterii: *natura,* respectiv *destinația* acestora. După natura lor, cheltuielile pot fi delimitate în: cheltuieli cu materiile prime, cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu energia și apa, cheltuieli cu taxele poștale și telecomunicațiile, cheltuieli cu chiriile, cheltuieli cu amortizarea utilajelor, etc. Delimitarea cheltuielilor în funcție de *destinația acestora* (funcțiile întreprinderii) implică stabilirea scopului în care se fac cheltuielile respective, indiferent dacă sunt cheltuieli cu salariile, materiile prime sau alte tipuri de cheltuieli. În cazul acestei delimitări se pornește de la identificarea tipului de activitate pentru care se fac cheltuielile respective (activitate de producție, de administrație, de distribuție etc.) și în funcție de aceste activități sunt delimitate și cheltuielile (cheltuieli de producție, cheltuieli de administrație etc.).

Modul în care sunt delimitate cheltuielile în contabilitate are legătură cu existența unui *sistem contabil monist* (un singur circuit contabil) sau a unui *sistem contabil dualist* (două circuite contabile). În cazul unui sistem contabil organizat într-un singur circuit, cheltuielile sunt delimitate după destinația lor, această delimitare fiind utilizată atât pentru înregistrarea în contabilitate, cât și pentru calculul costului de producție (în vederea calculului acestui cost sunt luate în considerație doar cheltuielile aferente activității de producție, algoritmul de calcul fiind determinat în funcție de caracterul direct sau indirect al cheltuielii).

În cazul unui sistem contabil dualist există două delimitări a cheltuielilor, una după natură, utilizată pentru înregistrarea în contabilitatea financiară și una după destinații, folosită pentru calculul costurilor.

În România, sistemul contabil este unul dualist, ceea ce presupune existența a două contabilități, contabilitate financiară și contabilitate de gestiune, autonome funcțional dar dependente informațional.

Raportul contabilitate-fiscalitate

Aminteam anterior că unul dintre obiectivele contabilității este de a oferi informații despre situația activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor și veniturilor. Făcând diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate la un moment dat, obținem informații despre rezultatul întreprinderii, adică profitul sau pierderea acesteia. În mod normal, acest rezultat al întreprinderii este impozitat. Modul în care se face impozitarea rezultatului întreprinderii împarte sistemele contabile în două categorii:

- ☑ Sisteme contabile în care contabilitatea este conectată cu fiscalitatea;
- ☑ Sisteme contabile în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate.

Dat fiind faptul că reglementările fiscale pot fi diferite de cele contabile, datorită „intereselor" uneori contradictorii (din punct de vedere contabil poate fi atractivă prezentarea unui rezultat mai mare, dar din punct de vedere fiscal avantajos ar fi un rezultat contabil mai mic), poate fi necesară o reconciliere între informațiile luate în calcul din punct de vedere contabil, respectiv fiscal. Modul în care are loc această reconciliere face diferența între cele două categorii de relații contabilitate-fiscalitate.

În cazul unui sistem în care contabilitatea este conectată la fiscalitate, pentru calculul rezultatului fiscal și implicit al impozitului pe profit se pornește de la rezultatul determinat ca diferență între veniturile și cheltuielile recunoscute în contabilitate.

Acest rezultat este ajustat în funcție de reglementările fiscale. Spre exemplu, dacă o cheltuială (cu amenzile) a fost scăzută în momentul calculării rezultatului contabil, din punct de vedere fiscal aceasta nu trebuie luată în calcul (este considerată nedeductibilă), în consecință va trebui adunată, pentru a compensa diminuarea rezultatului apărută în momentul scăderii acesteia. În cazul veniturilor, raționamentul este simetric. În concluzie, în cazul în care contabilitatea este conectată la fiscalitate, algoritmul de determinare a impozitului pe profit este următorul:

Venituri

- Cheltuieli

= *Rezultat contabil*

+Cheltuieli nedeductibile (neluate în calcul din punct de vedere fiscal)

- Venituri deductibile (neluate în calcul din punct de vedere fiscal)

= *Rezultat fiscal*

În situația în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate, regulile contabile şi cele fiscale de recunoaştere a cheltuielilor şi veniturilor sunt aplicate în mod paralel. Astfel, se calculează separat un rezultat contabil şi separat un rezultat fiscal. Diferențele existente între cele două algoritme de calcul sunt reconciliate ulterior.

În România, există o conectare a contabilității la fiscalitate, deci în calculul impozitului pe profit se porneşte de la rezultatul contabil, se ajunge la cel fiscal, apoi la această valoare se aplică o cotă de impozit pe profit. Se determină astfel valoarea impozitului care trebuie plătit statului.

Note

[1] Organismul anterior emitea Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards - IAS-uri).

1.7 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

Dezbatere

1. **Definiții ale contabilității**

Câteva definiții pot fi relevante şi surprind evoluția conceptului în raport de schimbările de mediu.

(1) Obiectul de bază al contabilității este de a face posibilă conectarea cheltuielilor (efortul) la venituri (efectul). Acest concept este nucleul teoriei contabile (Littleton, 1953);

(2) Contabilitatea este arta de a înregistra, clasifica şi însuma semnificativ şi în unități monetare tranzacțiile şi evenimentele cu caracter financiar, cât şi interpretarea rezultatului acestora (AICPA, 1961);

(3) Obiectivul contabilității este furnizarea informațiilor potențial utilizabile în luarea unor decizii economice şi care, dacă sunt furnizate, vor duce la creşterea bunăstării sociale (AAA, 1975);

(4) Contabilitatea este o rezervă de informații privind poziția financiară, performanța și adaptabilitatea financiară a unei întreprinderi, rezervă care este folositoare unui număr larg de potențiali utilizatori, în scopul fundamentării deciziilor economice (ASB, 1991).

În ultima vreme s-a pus tot mai mult accentul pe *teoria bunăstării sociale* (definiția 3), ceea ce îi conferă contabilității caracterul de *contabilitate de responsabilitate*.

Contabilitatea ca responsabilitate socială se axează pe profitabilitate și pe impactul pe care o entitate îl are asupra tuturor celor afectați de propria activitate. În consecință, deciziile bazate pe informațiile contabile trebuie să asigure bunăstare socială. Din definițiile anterioare rezultă că, contabilitatea este un produs al mediului care a evoluat o dată cu schimbările și dezvoltările acestuia, dar în același timp, acționează și ca o *forță* de schimbare a lui.

Dezvoltarea industriei ca urmare a expansiunii tehnologice, apariția pieței de capital, nevoia de a accede la această piață au impus contabilității un rol deosebit în dezvăluirea unor informații referitoare la *raportarea financiară*. Raportarea financiară anuală, consemnată, transmisă și difuzată prin situațiile financiare este obiectul *contabilității financiare*.

Contabilitatea financiară identifică, evaluează, controlează și comunică informațiile financiare utilizatorilor externi și interni pentru a le servi ca suport decizional.

A furniza informațiile așteptate de beneficiarii externi presupune a eficientiza activitatea entității respective. În acest sens, managerii trebuie să dispună de informațiile necesare fundamentării deciziilor privind alocarea resurselor și asigurarea profitabilității fiecărui domeniu și pe total entitate. În acest scop s-a *creat* o *contabilitate de gestiune* care operează cu costuri relevante pentru decizii specifice și care asigură planificarea, controlul și decizia.

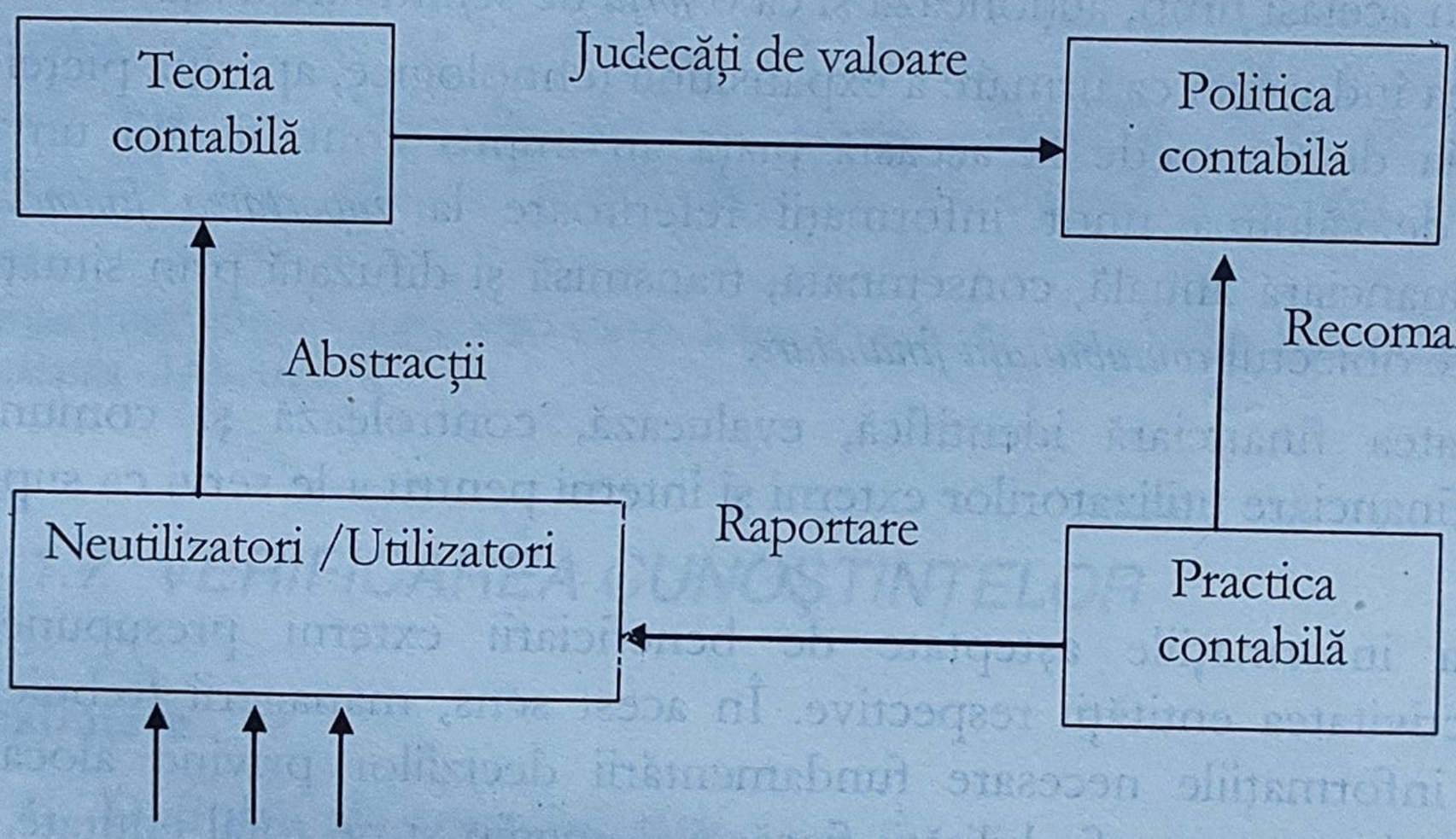
2. Teoria contabilă

Teoriile sunt generalizări care servesc la organizarea masei de date și la identificarea de legături semnificative între acele date. A construi teorii înseamnă a emite judecăți și a analiza datele observate în scopul stabilirii relațiilor de bază dintre ele. A construi o teorie este un proces de simplificare bazat pe ipoteze care permit reprezentarea realității prin generalizări ușor accesibile. Observarea și explicarea stau la baza construcției teoretice a realității. Dacă teoriile se bazează pe verificarea practică a ipotezelor (testul de experiență) sunt numite teorii empirice și servesc, în general, la emiterea de predicții.

Teoria contabilă poate fi definită ca un set de principii generale care asigură o judecată logică şi furnizează un cadru general de referință în evaluarea practicilor contabile, dar şi un ghid pentru dezvoltarea noilor practici şi proceduri. În plus, teoria contabilă poate fi folosită pentru explicarea practicilor existente în scopul unei mai bune înțelegeri a lor.

În concluzie, teoria contabiă are ca obiectiv furnizarea unui set logic şi coerent de principii care formează un cadru de referință pentru evaluarea şi dezvoltarea practicilor contabile (Hendrikson, 1982).

Între teoria şi practica contabilă există o relație influențată de politica contabilă. Legătura dintre teoria şi practica contabilă este redată de M. W. E Glautier şi B. Underdown (*Accounting Theory and Practice*) conform figurii:



2 MĂSURARE ŞI RAPORTARE PRIN SITUAȚIILE FINANCIARE

2.1 SITUAȚIILE FINANCIARE

Fiecare entitate, la un anumit moment, trebuie apreciată prin intermediul poziției financiare şi a performanței. De unde se pot procura aceste informații? Răspunsul se găseşte în situațiile financiare pe baza cărora se fundamentează deciziile.

Situațiile financiare sunt întocmite în scopul redării unei fotografii a poziției financiare şi a performanței unei entități. Cum se realizează acest obiectiv? Răspuns: prin componentele situațiilor financiare. Care sunt componentele de bază? Răspuns:

- ☑ Bilanțul
- ☑ Contul de rezultate
- ☑ Situația fluxurilor de trezorerie

sit. financiare.

De ce trei componente de bază? Răspuns: fiecare componentă evidențiază un aspect particular. *Bilanțul* – redă bogăția acumulată de o entitate la sfârşitul unei perioade. *Contul de rezultate* – ne indică ce profit/pierdere a generat acea entitate la finele aceleiaşi perioade. *Fluxurile de trezorerie* identifică mişcările de numerar din perioadă.

În afara celor trei componente de bază, situațiile financiare mai cuprind

- ☑ Situația modificărilor capitalului propriu şi
- ☑ Politici contabile şi note explicative,

ca situații ajutătoare la crearea unei imagini *fidele*, *explicative* şi *motivaționale* a situației financiare a unei entități.

Justificarea importanței situațiilor financiare se poate face printr-un exemplu simplu, dar elocvent.

Exemplu. Societatea comercială ALFA s-a constituit pe 1.04.200N, cu un capital de 500.000 lei, vărsat sub formă de numerar, obiectul de activitate fiind cumpărare-vânzare de mărfuri. În prima zi de activitate s-au achiziționat mărfuri în valoare de 400.000 lei, din care s-au vândut în numerar jumătate cu 300.000 lei. La sfârşitul primei zile proprietarul vrea să ştie:

- ✓ Ce bogăție a acumulat?
- ✓ Ce profit a generat afacerea?

✓ Care au fost modificările de trezorerie?

Bogăția acumulată după prima zi de activitate înseamnă prezentarea poziției financiare, fie numai prin prisma resurselor disponibile, fie prin corelarea acestora cu capitalurile. În acest scop se întocmeşte un bilanț.

mii lei

Numerar disponibil	400
Stoc disponibil pentru vânzare	200
Total resurse	**600**

Resursele disponibile sunt susținute de capitalurile existente în acest moment, care cuprind:

mii lei

Capitalul inițial	500
Profitul obținut	100
Total capital	**600**

adică un capital de 600.000 lei, egal cu resursele existente de 600.000 lei.

Profitul generat de afacere poate fi evidențiat printr-un cont de rezultate întocmit după prima zi de activitate.

mii lei

Venituri din vânzări	300
Cost vânzări(1/2 din 400.000)	200
Profit	**100**

Modificările trezoreriei pot fi redate printr-o situație a fluxurilor de trezorerie, elaborată pe baza tranzacțiilor, astfel:

mii lei

Numerar existent	500
Încasări din vânzări	300
Total încasări	800
Plăți pentru cumpărări	400
Numerar disponibil	**400**

Din exemplul prezentat reiese că fiecare situație financiară redă o parte din imaginea generală, ajutând la perceperea corectă a efectului diferitelor tranzacții asupra poziției financiare, profitului și trezoreriei.

Trezoreria existentă și destinația acesteia în efectuarea plăților scadente este o resursă de bază într-o entitate, sau cum o consideră unii autori este „sângele vieții" unei afaceri, de a cărei fluiditate depinde bunul mers al acelei afaceri. Orice element care afectează fluiditatea trebuie eliminat sau atenuat deoarece, în caz contrar, se poate ajunge la colaps.

Cunoașterea mișcărilor trezoreriei este foarte importantă, dar fără completarea cu alte aspecte legate de viața unei afaceri nu se pot emite judecăți corecte relativ la poziția prezentă și evoluția viitoare. Ca urmare, este obligatorie cunoașterea capacității unei entități de a genera profit și de a acumula bogății (numerar, stocuri etc.).

După cum rezultă din exemplul prezentat, situațiile financiare se bazează pe evenimente și tranzacții trecute, ceea ce permite utilizatorilor să identifice tendințele pentru viitor, în funcție de performanțele trecute. În plus, managerii întocmesc proiecte de situații financiare pentru viitor, bazate pe obiectivele stabilite pentru perioada următoare. Aceste proiecte sau previziuni trebuie cunoscute de către utilizatori, care vor aprecia transparența și credibilitatea informației unei firme.

2.2 BILANȚUL

Definire, format și elemente

Bilanțul contabil reflectă poziția financiară a întreprinderii la un moment dat, de exemplu la sfârșitul exercițiului financiar. *Exercițiul financiar* începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării (înmatriculării) entității economice.

Reglementările din România definesc bilanțul astfel: *documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ și de pasiv* (capital propriu plus datorii) *ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum și celelalte situații prevăzute de cadrul legislativ.*

Formatul bilanțier

Modelele de bază ale bilanțului prezentate de literatura și practica mondială sunt :

☑ **Formatul orizontal,** sub formă de tabel cu două coloane, fundamentat pe baza relaţiei:

Active = Capitaluri

sau

Activ = Capital propriu + Datorii

A = C + D

Ecuaţia fundamentală a contabilităţii capătă aici semnificaţia că fiecare unitate monetară (u.m.) investită într-un activ a fost finanţată fie de proprietari, fie de terţi (instituţii financiare, furnizori sau alţi creditori).

În exemplul ce urmează, bilanţul aparţine societăţii ALFA. Bilanţul este exprimat valoric, în mii lei (000lei). Ca urmare a dublei reprezentări, cele două părţi ale bilanţului sunt egale. Acest bilanţ prezintă poziţia financiară a întreprinderii sub formă de tabel.

Societatea ALFA

BILANŢ
la 31 decembrie 200N

ACTIV	000 lei	CAPITAL PROPRIU+DATORII	000 lei
Imobilizări necorporale	500	Capital social	20.000
Imobilizări corporale	25.200	Rezerve	3.200
Imobilizări financiare	200	Rezultatul exerciţiului	1.000
Total active imobilizate	**25.900**	Repartizarea profitului	(1.000)
Stocuri	4.700	**Total capitaluri proprii**	**23.200**
Clienţi	2.080	Provizioane pentru riscuri	540
Alte creanţe	620	Împrumuturi şi datorii asimilate	3.460
Disponibilităţi	5.050	Furnizori	2.800
Total active circulante	**12.450**	Alte datorii	8.350
TOTAL ACTIV	**38.350**	**TOTAL CAPITAL**	**38.350**

☑ **Formatul vertical,** sub formă de listă, fundamentat pe baza relaţiei:

Activ - Datorii = Capital propriu

A - D = C

Societatea ALFA poate prezenta bilanțul și sub formă verticală, cu deducerea datoriilor din activ, după ce anterior au fost clasificate ca fiind exigibile în termen mai mic de un an și de peste un an. Datoriile societății ALFA scadente sub un an se ridică la 11.150 lei, iar datoriile pe termen lung constau dintr-un credit bancar contractat pe termen de 5 ani, în sumă de 3.460 lei.

Societatea ALFA

BILANȚ
la 31 decembrie 200N

Imobilizări necorporale	500
Imobilizări corporale	25.200
Imobilizări financiare	200
Total active imobilizate	**25.900**
Stocuri	4.700
Clienți	2.080
Alte creanțe	620
Disponibilități	5.050
Total active circulante	**12.450**
Datorii pe termen scurt	*11.150*
Furnizori	2.800
Alte datorii	8.350
Active circulante minus datorii pe termen scurt	*1.300*
Total active minus datorii pe termen scurt	**27.200**
Datorii pe termen lung	*3.460*
Împrumuturi și datorii asimilate	3.460
Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	*540*
Capitaluri proprii	**23.200**
Capital social	20.000
Rezerve	3.200
Rezultat reportat	
Rezultatul exercițiului	1.000
Repartizarea profitului	(1.000)

Prezentarea bilanţului în format listă accentuează lichiditatea întreprinderii prin subtotalul active circulante nete şi pune în evidenţă capitalul propriu al societăţii.

Elementele bilanţului

Elementele bilanţului sunt activele, capitalul propriu şi datoriile. Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilităţii din România le definesc astfel:

Un activ reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere. Beneficiile economice se referă la capacitatea activelor de a se transforma în numerar sau în echivalente ale numerarului (de exemplu, prin vânzare) sau de a reduce ieşirile de numerar (de exemplu o nouă tehnologie de producţie care micşorează costurile).

O datorie reprezintă o obligaţie actuală a întreprinderii, ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse, care încorporează beneficii economice. Ieşirea beneficiilor economice pentru decontarea unei datorii presupune plata în numerar, transferul altor active, prestarea de servicii sau înlocuirea respectivei datorii cu o alta.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al proprietarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Pentru a fi **recunoscute** (încorporate) în bilanţ, elementele care corespund definiţiei unei structuri bilanţiere trebuie să îndeplinească simultan două condiţii:

- ✓ să existe probabilitatea intrării în întreprindere (în cazul activelor), respectiv ieşirii din întreprindere (în cazul datoriilor) a beneficiilor economice viitoare aferente; şi
- ✓ costul sau valoarea elementelor respective să poată fi evaluat(ă) în mod credibil.

ACTIV

Normele contabile româneşti prevăd următoarea structură a activului bilanţier, în ordinea crescătoare a lichidităţii (perioada de transformare în bani a bunurilor economice): (A) active imobilizate, (B) active circulante, (C) cheltuieli în avans.

A. ACTIVELE IMOBILIZATE reprezintă bunurile şi valorile cu o durată de folosință îndelungată (mai mare de un an) în activitatea întreprinderii şi care nu se consumă la prima utilizare.

Activele imobilizate sunt deținute cu intenția de a fi folosite în scopul generării de bunăstare şi nu pentru a fi revândute (chiar dacă pot fi vândute). Activele imobilizate cuprind trei grupe: (I) imobilizări necorporale, (II) imobilizări corporale şi (III) imobilizări financiare.

I. Imobilizările necorporale (numite şi active intangibile sau active nemateriale) sunt active care se prezintă sub forma unor bunuri fără materialitate.

Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România definesc imobilizările necorporale ca fiind active identificabile nemonetare, fără suport corporal, care sunt deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri şi servicii, pentru locație la terți sau în scopuri administrative.

Întreprinderile trebuie să recunoască un activ necorporal, dacă şi numai dacă acesta îndeplineşte criteriile de recunoaştere a activelor. Pentru imobilizările necorporale generate cu resurse proprii (de exemplu costurile efectuate pentru un proiect de dezvoltare tehnologică), pe lângă respectarea celor două criterii generale, sunt prevăzute condiții suplimentare de recunoaştere (fezabilitate tehnică, intenția de finalizare, capacitatea de a utiliza sau de a vinde activul necorporal, existența unei piețe etc.).

Valoarea amortizabilă a activelor necorporale trebuie alocată sistematic pe durata de viață utilă. Durata de viață utilă a unui activ necorporal este discutabilă, existând prezumția rezonabilă şi justificabilă conform căreia durata de utilitate nu poate depăşi douăzeci de ani de la data când este pregătit pentru utilizare.

În structura imobilizărilor necorporale sunt incluse: (1) cheltuieli de constituire, (2) cheltuieli de dezvoltare, (3) concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale, (4) fondul comercial şi (5) avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuție.

1. Cheltuielile de constituire sunt reprezentate de cheltuielile cu înființarea, dezvoltarea şi fuziunea întreprinderii (taxe de înregistrare şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acțiuni, cheltuieli de prospectare a pieței şi de publicitate) numai când reglementările permit imobilizarea acestora. Amortizarea acestor active se realizează sistematic pe parcursul unei perioade de maximum 5 ani.

2. Cheltuielile de dezvoltare sunt reprezentate de costurile efectuate pentru realizarea unor obiective strict individualizate, a căror fezabilitate tehnologică a fost demonstrată şi care vor fi utilizate în întreprindere sau comercializate. Amortizarea se realizează sistematic pe durata de viață utilă.

3. Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile şi valorile similare şi alte imobilizări necorporale includ costurile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu în cazul concesiunilor, a unui brevet, a unui know-how, a unei licențe, a unei mărci şi a altor drepturi similare de proprietate industrială şi intelectuală. Alte imobilizări necorporale includ active nenominalizate în grupele menționate, cum ar fi: programele informatice create de întreprindere sau achiziționate de la terți în scopul utilizării pentru nevoile proprii etc. Amortizarea acestor active se realizează sistematic pe durata cât întreprinderea a achiziționat dreptul de exploatare sau de utilizare a unor astfel de imobilizări.

4. Fondul comercial este recunoscut ca activ necorporal atunci când rezultă din achiziția unei alte întreprinderi al cărei cost de achiziție este superior valorii de piață a activelor nete dobândite (activele dobândite mai puțin datoriile preluate). Cauza existenței fondului comercial o constituie existența unor elemente necorporale generate de întreprindere care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate (de exemplu: reputația, clientela, vadul comercial, firma etc.). În România, fondul comercial este supus unei amortizări sistematice pe durata de utilizare şi în nici un caz nu poate depăşi douăzeci de ani de la data achiziției.

5. Avansurile şi imobilizările necorporale în curs de execuție sunt active imobilizate care nu au fost terminate la sfârşitul exercițiului financiar, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor necorporale.

II. Imobilizările corporale (numite active fixe sau active tangibile) se prezintă sub forma unor bunuri cu conținut material (corporal).

Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România definesc imobilizările corporale ca fiind active deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi date în locație terților, active care vor fi utilizate pe parcursul mai multor exerciții.

Imobilizările corporale au o durată de viaţă limitată, perioadă în care se amortizează. În bilanţ, amortizarea totală (cumulată) se va deduce din costul imobilizărilor.

Valoarea amortizabilă este alocată sistematic pe durata de viață utilă a activului corporal, prin alegerea unei metode de amortizare care să reflecte ritmul în care beneficiile economice sunt consumate de către întreprindere (metoda lineară, metoda degresivă, metoda unităților de producție). Durata de viață utilă este fie (1) perioada de timp în cursul căreia un activ se aşteaptă a fi utilizat de către întreprindere; fie (2) numărul unităților de producție sau al unităților similare ce se aşteaptă a fi obținute de către întreprindere prin utilizarea activului.

În structura imobilizărilor corporale se includ : (1) terenuri şi construcții, (2) instalații tehnice şi maşini, (3) alte instalații, utilaje şi mobilier şi (4) avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuție.

1. Terenuri şi construcții. Terenurile reprezintă imobilizări corporale ce cuprind două categorii: terenuri şi amenajări de terenuri. Terenurile au durată de utilizare nelimitată, fiind elemente ale imobilizărilor corporale care nu se supun amortizării. În schimb, investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor şi alte lucrări similare se supun amortizării. Construcțiile sunt imobilizări reprezentate de clădiri achiziționate de la terți sau din producție proprie, care se supun amortizării, deoarece ele au durată de utilizare limitată. Cu toate că o construcție nu poate fi separată de terenul pe care îl ocupă, este important să se evidențieze separat terenurile şi construcțiile.

2. Instalațiile tehnice şi maşinile sunt imobilizări reprezentate de echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru), aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare, mijloace de transport, animale şi plantații.

Potrivit legislației din țara noastră, sunt considerate imobilizări obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- ✓ au o valoare mai mare decât limita stabilită prin lege;
- ✓ au o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur corp, la încadrarea lor ca imobilizări se are în vedere valoarea întregului lot, set sau corp.

Costul de achiziție sau de producție al imobilizărilor se include treptat în cheltuielile activității prin amortizare, cu scopul măsurării corecte a rezultatelor activității. Amortizarea se determină pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii acestora în funcțiune şi până la expirarea duratei utile de viață, ținând seama de condițiile specifice de utilizare a imobilizărilor.

3. Alte instalații, utilaje şi mobilier includ active nenominalizate în grupele menționate, cum ar fi: mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

4. Avansurile şi imobilizările corporale în curs de execuție includ imobilizările în curs de execuție (care nu au fost terminate) pentru nevoile proprii efectuate de întreprindere sau de terți, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor corporale.

III. Imobilizările financiare (numite şi investiții financiare pe termen lung) reprezintă valorile financiare investite de întreprindere pe termen lung, sub formă de titluri şi creanțe financiare, în scopul obținerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creşterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestor investiții.

Dobânzile, redevențele, dividendele şi chiriile ataşate unei imobilizări financiare sunt considerate, de regulă, venituri, constituind performanța investiției. În structura lor sunt cuprinse (1) titluri de participare şi interese de participare, (2) alte titluri imobilizate şi (3) creanțe imobilizate.

1. Titlurile de participare şi interesele de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni sau alte titluri de valoare în capitalul altor întreprinderi, care asigură întreprinderii deținătoare exercitarea controlului, respectiv a unei influențe semnificative în gestiunea întreprinderii emițătoare de titluri. Ele pot fi deținute şi din alte motive strategice.

2. Alte titluri imobilizate includ titlurile de valoare, altele decât categoriile menționate, pe care întreprinderea le deține şi nu are nici intenția, nici posibilitatea să le revândă.

3. Creanțele imobilizate reprezintă creanțele legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanțe imobilizate. Creanțele legate de participații sunt acele creanțe ale întreprinderii create cu ocazia acordării de împrumuturi întreprinderilor la care deține titluri de participare. Împrumuturile acordate pe termen lung sunt sumele acordate de întreprindere terților în baza unor contracte pentru care întreprinderea percepe dobânzi, potrivit normelor legale. La alte creanțe imobilizate se includ garanțiile şi cauțiunile depuse de întreprindere la terți în vederea garantării bunei execuții a unor obligații.

B. ACTIVELE CIRCULANTE (numite şi **active curente**) reprezintă bunurile şi valorile care se dețin pe o perioadă scurtă în activitatea

întreprinderii şi, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-şi în permanență forma.

Activele curente includ numerarul şi alte active care se aşteaptă să fie transformate în numerar la anumite momente în viitor şi sunt deținute ca parte a activității de zi cu zi a unei entități.

Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România definesc activul curent ca o resursă care (1) se aşteaptă să fie realizată sau este deținută pentru consum sau vânzare, în cursul normal al ciclului de exploatare; sau (2) este deținut, în principal, în scopul comercializării sau pe termen scurt şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau (3) reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

În structura activelor circulante se includ (I) stocuri, (II) creanțe, (III) investiții financiare pe termen scurt şi (IV) casa şi conturi la bănci. Între structurile activelor curente există o inter-relație şi anume: numerarul se utilizează în scopul cumpărării de stocuri care apoi vor fi vândute pe credit, la scadență încasându-se numerar (*numerar → stocuri → creanțe → numerar*).

I. Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul întreprinderii deținute fie pentru a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie pentru a fi consumate la prima lor utilizare.

Reglementările din Standardele Internaționale de Contabilitate/de Raportare Financiară definesc stocurile astfel: activele (1) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității; (2) în curs de producție în vederea vânzării în condițiile prezentate la (1); sau (3) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În sfera stocurilor se includ (1) materii prime şi materiale consumabile (2) producția în curs de execuție, (3) produse finite şi mărfuri şi (4) avansuri pentru cumpărări de stocuri.

1. Materiile prime şi materialele consumabile includ: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, stocurile aflate la terți, ambalajele.

Materiile prime sunt destinate utilizării în procesul de producție, participă direct la generarea produselor, regăsindu-se în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.

Materialele consumabile (de exemplu, materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile) sunt destinate utilizării în procesul de producţie şi participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi fizic, de regulă, în produsul finit.

Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate imobilizări, indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, aparatele de măsură şi control, matriţele folosite la executarea anumitor produse şi alte obiecte similare).

Stocurile aflate la terţi reprezintă diverse bunuri de natura stocurilor aflate în proprietatea întreprinderii, dar care fizic se găsesc în custodie, prelucrare, consignaţie la terţi.

Ambalajele sunt bunuri utilizate în scopul protecţiei pe timpul transportului sau depozitării diverselor active.

2. Producţia în curs de execuţie reprezintă producţia care nu a parcurs toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. Se includ, de asemenea, lucrările, serviciile în curs de execuţie.

3. Produsele finite şi mărfurile sunt bunuri reprezentate de semifabricate, produse finite, produse reziduale, animale şi mărfuri.

Semifabricatele sunt produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o fază de fabricaţie (segment organizaţional) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altor faze de fabricaţie (segment organizaţional) sau se livrează terţilor.

Produsele finite sunt produsele care au parcurs toate fazele de fabricaţie prevăzute de procesul tehnologic al întreprinderii, fiind depozitate în vederea vânzării către terţi.

Produsele reziduale sunt produsele rezultate din procesul de fabricaţie: rebuturi, materiale recuperabile, deşeuri.

Animalele includ animale şi păsări născute sau cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele), crescute şi folosite pentru reproducţie, animale şi păsări la îngrăşat pentru a fi valorificate, colonii de albine, precum şi animale pentru producţia de lână, lapte şi blană.

Mărfurile sunt acele bunuri care au fost cumpărate de întreprindere în vederea revânzării.

4. Avansurile pentru cumpărări de stocuri reprezintă sume de bani plătite cu anticipație furnizorilor în contul aprovizionării cu bunuri și servicii.

II. Creanțele (numite și valori în curs de decontare) reprezintă valorile avansate temporar de întreprindere terților (persoane fizice sau juridice) pentru care urmează să primească un echivalent (o sumă de bani sau un serviciu).

Persoanele fizice și juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic *debitori*.

Debitorii întreprinderii sub forma creanțelor din vânzări de bunuri și prestări de servicii proprii activității de exploatare a întreprinderii sunt delimitați prin structura de *clienți și conturi asimilate*.

În structura creanțelor se includ: (1) creanțe comerciale, (2) creanțe în cadrul grupului (3) creanțe din interese de participare (4) alte creanțe și (5) creanțe privind capitalul subscris și nevărsat.

1. Creanțele comerciale sunt cele mai semnificative, fiind compuse din creanțele față de clienți și efecte de primit.

Clienții includ creanțele rezultate din bunurile vândute, lucrările executate, serviciile prestate, a căror contravaloare urmează a se încasa ulterior.

Efectele de primit sunt titlurile negociabile sub formă de cambie, bilet la ordin etc., care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale ce va fi încasată pe termen scurt, de obicei până la 90 de zile.

2. Creanțele în cadrul grupului sunt generate de relațiile de decontare între societatea-mamă (o întreprindere care are una sau mai multe filiale) și filialele ei (întreprinderi controlate de societatea-mamă).

3. Creanțele din interese de participare reprezintă creanțele generate de relațiile de decontare ale întreprinderii cu întreprinderile asociate (asupra cărora se exercită o influență semnificativă).

4. Alte creanțe sunt reprezentate de creanțele generate de relațiile de decontare ale întreprinderii cu personalul, bugetul statului, alte organisme publice, asigurările sociale, protecția socială, debitori diverși etc.

5. Creanțele privind capitalul subscris și nevărsat sunt reprezentate de creanțele generate de relațiile întreprinderii cu acționarii săi, referitoare la subscrierile de capital social efectuate și nedepuse.

III. Investițiile financiare pe termen scurt (numite și titluri de plasament sau valori de trezorerie) reprezintă valorile financiare investite de întreprindere

în vederea realizării unui câştig pe termen scurt. În structura investițiilor financiare pe termen scurt se includ (1) acțiuni proprii şi (2) alte investiții financiare.

1. Acțiunile proprii sunt acțiunile proprii răscumpărate temporar în vederea distribuirii personalului întreprinderii sau terților, regularizării cursului bursier sau reducerii capitalului social.

2. Alte investiții financiare sunt reprezentate de acțiuni cotate şi necotate, obligațiuni emise şi răscumpărate, obligațiuni cotate şi necotate achiziționate de întreprindere în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt.

IV. Casa şi conturile la bănci sunt reprezentate de valorile care îmbracă efectiv forma de bani, fiind separate disponibilitățile în devize de cele în lei.

În structura disponibilităților se includ: (1) conturi la bănci, (2) casa, (3) acreditive, (4) avansurile de trezorerie.

1. Conturile la bănci se referă la cecuri de încasat, disponibilități în lei şi devize şi sume în curs de decontare. Disponibilitățile sau depozitele aflate în conturile bancare pot funcționa în mod curent sau la termen.

2. Casa reprezintă disponibilitățile băneşti aflate în casieria întreprinderii în lei şi în devize şi sub forma altor valori (timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, tichete şi bilete de călătorie etc).

3. Acreditivele sunt conturi deschise de întreprindere la bănci şi reprezintă sume rezervate în vederea achitării unor obligații față de anumiți furnizori de bunuri şi servicii pe măsura îndeplinirii condițiilor aferente acreditivelor.

4. Avansurile de trezorerie reprezintă sumele virate la bănci sau sume în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, persoane juridice sau fizice, în vederea efectuării unor plăți în numele întreprinderii.

C. CHELTUIELILE ÎN AVANS reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a cheltuielilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ cheltuielile înregistrate în avans.

Cheltuielile înregistrate în avans sunt valori contabilizate în cursul exercițiului curent, dar care se referă la servicii care vor fi primite în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei (de exemplu, chirii sau abonamente plătite în avans).

CAPITAL PROPRIU ŞI DATORII

Normele contabile românești prevăd următoarea structură a capitalului bilanțier delimitată în patru categorii, în ordinea crescătoare a exigibilității acestora (termenul de decontare a surselor de finanțare): (A) capital și rezerve; (B) provizioane pentru riscuri și cheltuieli; (C) datorii și (D) venituri în avans.

A. CAPITALUL ŞI REZERVELE (numit și **capitalul propriu**) reprezintă sursele de finanțare stabile de care dispune o întreprindere. Alături de creditele pe termen lung, capitalurile proprii fac parte din categoria capitalurilor permanente. În structura capitalului propriu se cuprind: (I) capital, (II) prime de capital, (III) rezerve din reevaluare, (IV) rezerve, (V) rezultatul reportat, (VI) rezultatul exercițiului.

I. Capitalul social/individual reprezintă sursa de finanțare a unei entități provenită de la investitori (acționari/asociați) și care generează relații de drepturi și obligații între respectiva entitate (privită ca independentă față de investitori) și proprietari. Capitalul social/individual este împărțit în *acțiuni* sau *părți sociale* și recunoscut în momentul emiterii acțiunilor/părților sociale. Acțiunea reprezintă *unitatea de bază* în relația cu proprietarii unei afaceri. Valoarea inițială a acțiunilor poartă numele de *valoare nominală*.

Capitalul se diferențiază în *capitalul subscris nevărsat* și *capitalul subscris vărsat*.

Capitalul subscris nevărsat reprezintă capitalul pe care proprietarii s-au angajat să-l pună la dispoziția întreprinderii.

Capitalul subscris vărsat reprezintă partea din capitalul subscris care a fost, fizic, depusă de către proprietari la dispoziția întreprinderii.

Capitalul se constituie la înființarea întreprinderii, se modifică pe parcursul desfășurării activității, prin creșteri sau micșorări de capital și se lichidează o dată cu desființarea întreprinderii.

II. Primele de capital reprezintă surse generate de operații de creștere a capitalului prin noi emisiuni de acțiuni, fuziune sau aport în natură.

Primele de emisiune și de aport în natură se creează ca diferență între prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor (mai mică). Noile acțiuni emise trebuie să aibă aceeași valoare nominală, pentru a conferi acționarilor aceleași drepturi.

III. Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile de valoare create prin reevaluarea activelor imobilizate, ca diferență între valoarea (mai mare) rezultată în urma acestei operațiuni și valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor de activ (mai mică). Rezervele din reevaluare constituite pot fi utilizate conform reglementărilor în vigoare.

IV. Rezervele sunt surse constituite anual din profitul întreprinderii, în limitele prevăzute de reglementările în vigoare, de statutele societăților comerciale sau conform deciziei adunării generale a acționarilor sau asociaților. În structura lor se includ: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve pentru acțiuni proprii şi alte rezerve.

1. Rezervele legale se constituie din profitul brut sau din primele de capital, fiind destinate protejării capitalului.

2. Rezervele statutare se constituie anual din profitul net al întreprinderilor, conform prevederilor din statutul acestora.

3. Rezervele pentru acțiuni proprii se constituie în situația în care o societate pe acțiuni şi-a răscumpărat propriile acțiuni, cu scopul de a-şi menține nivelul capitalului propriu.

4. Alte rezerve, neprevăzute de lege sau statut, pot fi constituite din profitul net potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

V. Rezultatul reportat reprezintă rezultatul financiar sau partea din rezultat a cărei afectare financiară a fost amânată de Adunarea Generală a Acționarilor. Rezultatul reportat poate fi pozitiv, în cazul beneficiilor nerepartizate, sau negativ, adică pierderi constatate la închiderea exercițiilor anterioare, neacoperite încă din punct de vedere financiar.

VI. Rezultatul exercițiului poate fi favorabil, caz în care reprezintă un profit şi o sursă proprie de finanțare până în momentul repartizării lui pe destinațiile legale sau statutare sau poate fi nefavorabil, caz în care reprezintă o pierdere ce trebuie acoperită. În această ultimă situație, rezultatul este prezentat în bilanț cu semnul minus, micşorând capitalul propriu.

B. PROVIZIOANELE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI reprezintă datorii probabile ale întreprinderii care sunt constituite, de regulă, la sfârşitul exercițiului.

Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România le definesc ca fiind datorii cu exigibilitate sau valoare incertă. Recunoaşterea provizioanelor se face numai în momentul în care: (1) o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior; (2) este probabil ca o ieşire de resurse care afectează beneficiile economice să fie necesară pentru a stinge obligația respectivă şi (3) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.

Diferența dintre provizioanele pentru riscuri şi celelalte datorii ale întreprinderii constă în incertitudinea care le afectează pe primele în ceea ce

privește mărimea sau scadența. Asemenea provizioane se constituie pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare (de exemplu litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte, cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților, cheltuieli cu reparațiile capitale eșalonate pe mai multe perioade etc.).

C. DATORIILE (numite și **capitalul străin**) sunt sursele de finanțare externe puse la dispoziția întreprinderii, fie de bănci sau alte instituții financiare, fie de furnizori, fie de terți și pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric.

Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România clasifică datoriile în *datorii curente* și *datorii pe termen lung*. O datorie curentă este o obligație (1) ce se așteaptă să fie achitată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau (2) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Ciclul de exploatare al unei întreprinderi reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces și finalizarea sa în numerar sau sub forma unui instrument ușor convertibil în numerar.

Datoriile funcționează din momentul nașterii obligațiilor față de terți și până în momentul rambursării (în cazul creditelor) și plății lor (în cazul datoriilor generate de relațiile de decontare).

În structura datoriilor se includ: (1) împrumuturi și datorii asimilate; (2) datorii comerciale, (3) datorii în cadrul grupului, (4) datorii din interese de participare și (5) alte datorii.

1. Împrumuturile și datoriile asimilate reprezintă datoriile financiare ale întreprinderii privind: împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, credite bancare pe termen lung primite de la bănci și alte instituții financiare.

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni reprezintă surse de finanțare pe termen lung asigurate prin vânzarea de titluri de credit negociabile către public, de regulă prin intermediul unor instituții financiare. Aceste împrumuturi sunt divizate în părți egale, numite *obligațiuni*, rambursabile la termen sau eșalonat și purtătoare de dobânzi.

Creditele primite de la bancă și alte instituții includ creditele pe termen lung și creditele pe termen scurt (credite de trezorerie). Aceste credite sunt generatoare de dobânzi și garantate cu activele întreprinderii.

2. Datoriile comerciale reprezintă datorii ale întreprinderii create în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru achiziționări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii. În structura lor se includ furnizori şi efecte de plătit.

Furnizorii desemnează datoriile întreprinderii echivalente valorii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor primite de la terți.

Efectele de plătit reprezintă titlurile de valoare care atestă obligația de plată a întreprinderii în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii.

3. Datoriile în cadrul grupului reprezintă obligațiile datorate societăților din cadrul grupului în relațiile de decontare ale societății-mamă cu filialele.

4. Datoriile din interese de participare reprezintă datoriile generate din relațiile de decontare ale întreprinderii cu societățile asociate.

5. Alte datorii reprezintă datoriile fiscale, salariale, sociale ale întreprinderii față de bugetul statului (impozite şi taxe), față de personalul angajat (salariile şi alte drepturi asimilate), față de asigurările sociale (contribuția la asigurările sociale), față de asociați (capital de rambursat, dividende de plată), față de creditori diverşi etc.

D. VENITURILE ÎN AVANS reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a veniturilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ subvenții pentru investiții şi venituri înregistrate în avans.

Subvențiile pentru investiții sunt surse de finanțare alocate de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile, de care beneficiază o întreprindere, destinate achiziționării sau producerii de echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor, unor activități pe termen lung sau pentru acoperirea unor cheltuieli de natura investițiilor.

Veniturile înregistrate în avans sunt valori contabilizate în cursul exercițiului, în contul unor servicii care vor fi prestate în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute ca venituri ale perioadei (de exemplu, chirii, abonamente încasate în avans).

2.3 MODIFICĂRI BILANȚIERE. EFECTUL TRANZACȚIILOR ASUPRA BILANȚULUI

Tranzacția reprezintă o unitate de măsurare, înregistrare şi control a efectului produs asupra elementelor de bilanț. În literatura de specialitate, tranzacția este definită ca un schimb de bunuri şi servicii.

În mod curent, tranzacțiile dau naştere, prin ele însele, la modificări în volumul şi structura elementelor de activ, capital propriu şi datorii influențând prin aceasta mărimea posturilor din bilanț corespunzătoare elementelor respective. Aceste modificări se reprezintă fie sub formă de *creşteri,* fie sub formă de *micşorări*, dar se menține în permanență egalitatea bilanțieră:

$$Activ = Capital\ propriu + Datorii$$

Tipuri de modificări

Tranzacțiile, evenimentele, operațiile care modifică bilanțul pot fi grupate, conform structurilor bilanțului direct legate de evaluarea poziției financiare (active, capital propriu şi datorii), în nouă categorii:

1. Modificări numai în activ;
2. Modificări numai în capitalul propriu;
3. Modificări numai în datorii;
4. Modificări în capitalul propriu, în sensul creşterii şi în datorii, în sensul micşorării;
5. Modificări în capitalul propriu, în sensul micşorării şi în datorii, în sensul creşterii;
6. Modificări în activ şi în capitalul propriu, în sensul creşterii;
7. Modificări în activ şi în datorii, în sensul creşterii;
8. Modificări în activ şi în capitalul propriu, în sensul micşorării;
9. Modificări în activ şi în datorii, în sensul micşorării;

Tipul 1. *Creşterea unui element de activ (modificarea o notăm cu $+x$) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de activ (modificarea o notăm cu $-x$).*

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A + x - x = C + D$$

Remarci:

- Modificări numai în activul bilanțier.
- Totalul activului rămâne neschimbat.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare prezentat mai sus se introduc elementele bilanțiere de activ (A) şi pasiv (P) ecuația este de forma:

$$A + x - x = P$$

Tipul 2. *Creşterea unui element de capital propriu (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de capital propriu (–x).*

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A = (C + x - x) + D$$

Remarci:

- Modificări numai în capitalul propriu.
- Totalul capitalului propriu plus datorii rămâne neschimbat.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 3. *Creşterea unui element de datorii (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de datorii (-x).*

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A = C + (D + x - x)$$

Remarci:

- Modificări numai în datorii.
- Totalul capitalului propriu plus datorii rămâne neschimbat.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 4. *Creşterea unui element de capital propriu (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de datorii (-x).*

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma :

$$A = (C + x) + (D - x)$$

Remarci:

- Modificări în capitalul propriu şi în datorii.
- Totalul capitalului propriu creşte şi totalul datoriilor se micşorează.
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 5. *Micşorarea unui element de capital propriu (-x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de datorii (+x).*

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma :

$$A = (C - x) + (D + x)$$

Remarci:

- Modificări în capitalul propriu şi în datorii.
- Totalul capitalului propriu se micşorează şi totalul datoriilor creşte.
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 2, 3, 4 şi 5 se introduc elementele bilanţiere de activ şi pasiv, ecuația care le reprezintă este de forma:

$$A = P + x - x$$

Rezultă că se produc modificări numai în pasivul bilanțului, în sensul creşterii unui element de pasiv (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de pasiv (-x). Totalul pasivului rămâne neschimbat şi se păstrează egalitatea bilanţieră.

Tipul 6. *Creşterea unui element de activ (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de capital propriu (+x).*

Ecuația care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A + x = (C + x) + D$$

Remarci:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv, activ şi capitalul propriu.
- Totalul activului şi capitalului propriu creşte.
- Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 7. *Creşterea unui element de activ (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de datorii (+x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma :

$$A + x = C + (D + x)$$

Remarci:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv, activ şi datorii.
- Totalul activului şi datoriilor creşte.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 6 şi 7 se introduc conceptele de activ şi pasiv, ecuaţia care reprezintă modificările bilanțiere este de forma:

$$A + x = P + x$$

Rezultă că se produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul creşterii unui element de activ (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de pasiv (+x). Totalul activului şi pasivului creşte, iar egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 8. *Micşorarea unui element de activ (-x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de capital propriu (-x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A - x = (C - x) + D$$

Remarci:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv activ şi capital propriu.
- Totalul activului şi capitalului propriu se micşorează.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Tipul 9. *Micşorarea unui element de activ (-x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de datorii (-x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A - x = C + (D - x)$$

Remarci:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv activ și datorii.
- Totalul activului și datoriilor se micșorează.
- Egalitatea bilanțieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 8 și 9 se introduc elementele bilanțiere de activ și pasiv, ecuația care reprezintă modificările este de forma:

$$A - x = P - x$$

Rezultă că se produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul micșorării unui element de activ (-x) și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui element de pasiv (-x). Totalul activului și pasivului se micșorează, iar egalitatea bilanțieră se păstrează.

Pentru **exemplificare**, presupunem un bilanț inițial, sub formă de tabel (cont), exprimat valoric, în lei și nouă tranzacții ce se succed întocmirii acestui bilanț:

Bilanț inițial

ACTIV	Solduri inițiale	CAPITAL PROPRIU+DATORII	Solduri inițiale
Clădiri	25.000	Capital social	30.000
Materii prime	3.000	Rezerve	4.000
Mărfuri	2.000	Profit	1.000
Clienți	4.000	Credite bancare	8.000
Conturi la bănci	9.000	Furnizori	3.000
Casa	7.000	Alte datorii	4.000
TOTAL	**50.000**	**TOTAL**	**50.000**

Remarcă. Sumele aferente elementelor bilanțiere sunt denumite existențe sau solduri (inițiale/finale).

Tranzacția 1. Se depune numerarul din casieria întreprinderii în sumă de 6.000 lei în contul de disponibilități din bancă.

Tranzacția 2. Pe baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor (AGA) o parte din rezervele constituite, în valoare de 3.000 lei, se utilizează pentru mărirea capitalului social.

Tranzacția 3. Întreprinderea achită factura furnizorului dintr-un credit bancar pe termen scurt în valoare de 1.000 lei.

Tranzacția 4. Societatea ALFA plătește salariații în natură, prin distribuirea unor produse în valoare de 2.000 lei.

Tranzacția 5. La solicitarea unor acționari se aprobă de către AGA capitalul de restituit acestora în valoare de 5.000 lei.

Tranzacția 6. Se vând mărfuri în valoare de 1.000 lei clienților.

Tranzacția 7. Întreprinderea achiziționează mărfuri în valoare de 2.000 lei de la furnizori.

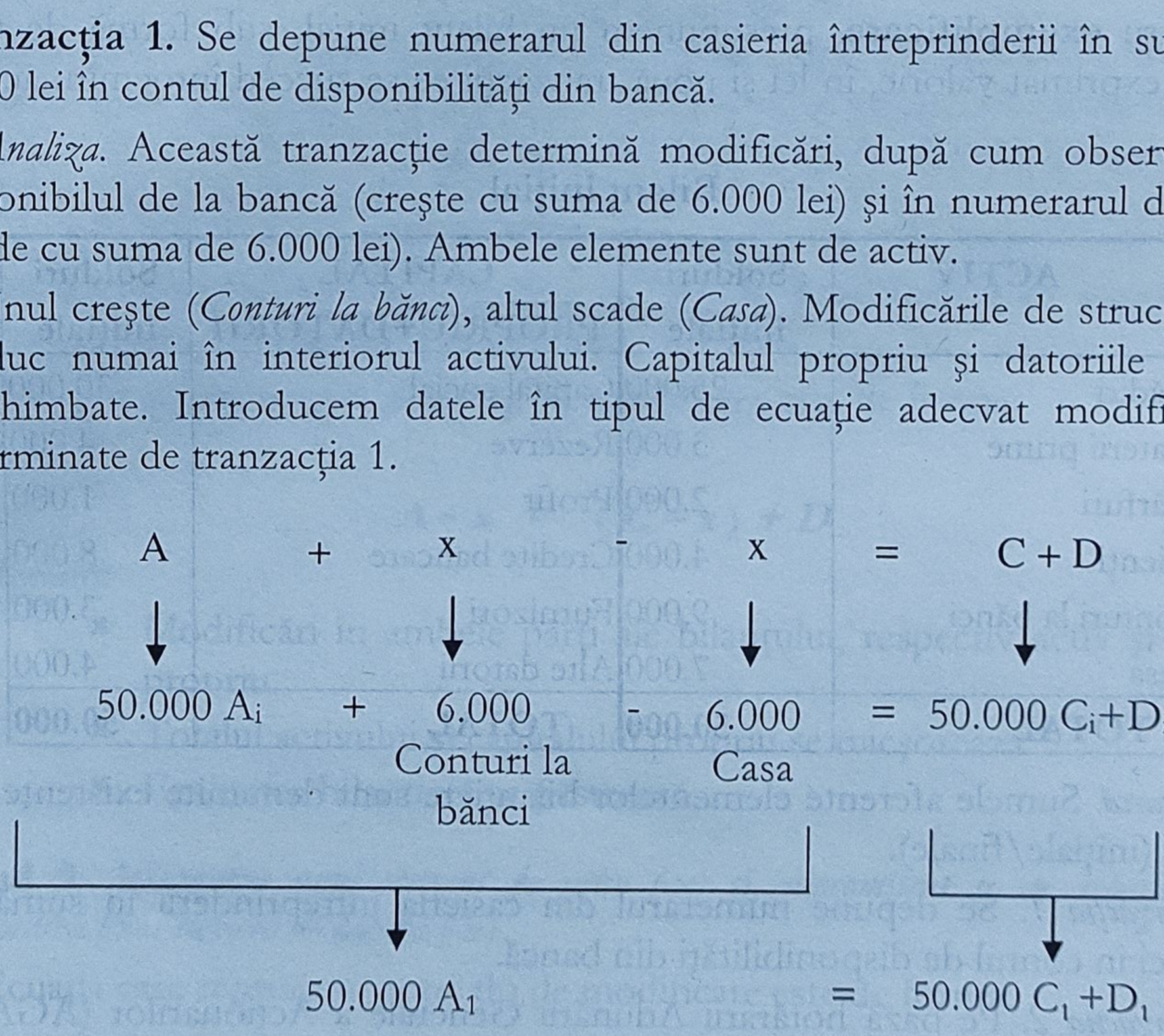
Tranzacția 8. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute clienților, cost de achiziție 1.000 lei.

Tranzacția 9. Întreprinderea restituie creditul bancar în valoare de 9.000 lei din contul de disponibilități de la bancă.

Tranzacția 1. Se depune numerarul din casieria întreprinderii în sumă de 6.000 lei în contul de disponibilități din bancă.

Analiza. Această tranzacție determină modificări, după cum observați, în disponibilul de la bancă (crește cu suma de 6.000 lei) şi în numerarul din casă (scade cu suma de 6.000 lei). Ambele elemente sunt de activ.

Unul crește (*Conturi la bănci*), altul scade (*Casa*). Modificările de structură se produc numai în interiorul activului. Capitalul propriu şi datoriile rămân neschimbate. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 1.



Asta înseamnă: **A + x – x = C + D**

Întocmim în continuare bilanțul 1, pornind de la bilanțul inițial şi înregistrăm modificările la elementele de activ determinate de tranzacția 1.

Atenție!!! Din motive didactice, pentru vizualizarea modificărilor bilanțiere vom întocmi după fiecare tranzacție (tranzacția 1, 2, 3 ...și 9) câte un bilanț. În practică, bilanțul se întocmește obligatoriu anual și în alte situații potrivit reglementărilor în vigoare și nu după fiecare tranzacție, eveniment sau operație.

Bilanț nr. 1

A	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale	C + D	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	30.000		30.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	4.000		4.000
Mărfuri	2.000		2.000	Profit	1.000		1.000
Clienți	4.000		4.000	Credite bancare	8.000		8.000
Conturi la bănci	9.000	+ 6.000	15.000	Furnizori	3.000		3.000
Casa	7.000	- 6.000	1.000	Alte datorii	4.000		4.000
TOTAL	**50.000**	-	**50.000**	**TOTAL**	**50.000**		**50.000**

Atenție! Priviți modificările introduse în bilanțul contabil nr. 1 determinate de tranzacția 1 și veți constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 1 de modificări bilanțiere:

- Modificări numai în activ: *Conturi la bănci* și *Casa.*
- Totalul activului rămâne neschimbat:

$A_i = 50.000$ lei și $A_1 = 50.000$ lei

- Egalitatea bilanțieră se păstrează:

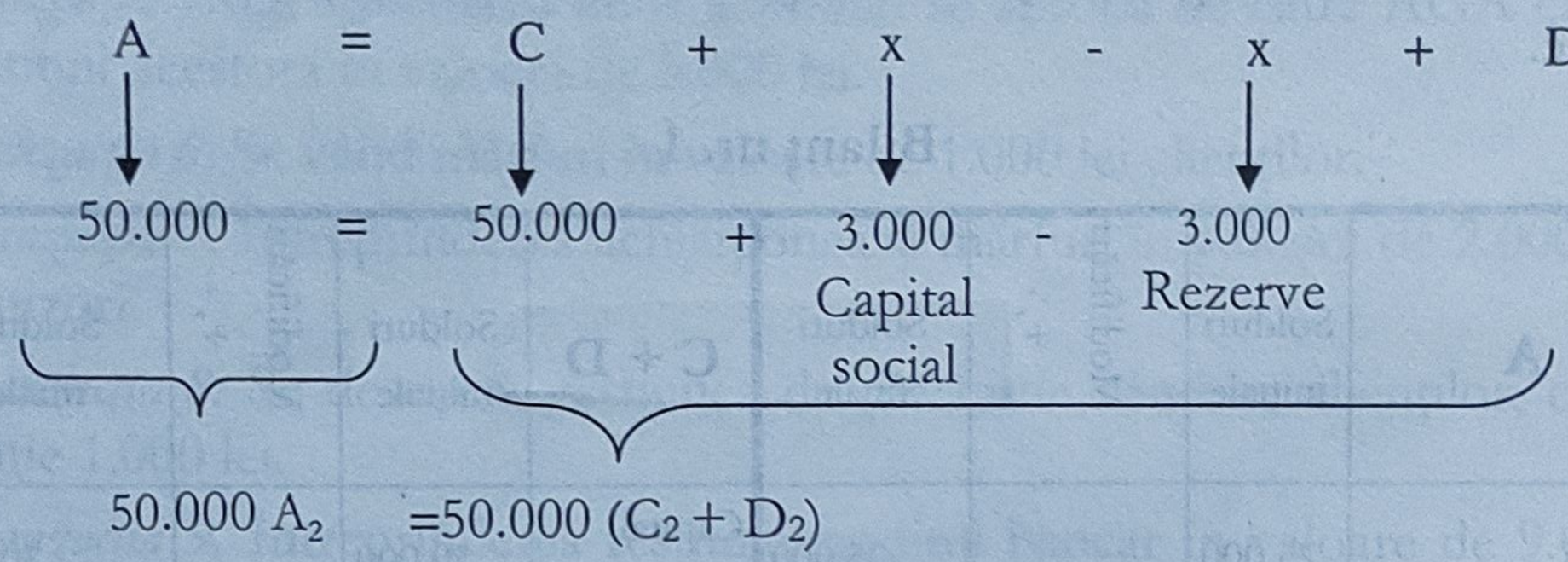
$50.000\ A_1 = 50.000\ (C_1 + D_1)$

Remarcă. Soldurile finale din bilanțul 1 devin solduri inițiale pentru bilanțul 2. *În general, soldurile finale din bilanțul precedent devin solduri inițiale pentru bilanțul curent.*

Tranzacția 2. Pe baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor (AGA) o parte din rezervele constituite, în valoare de 3.000 lei, se utilizează pentru mărirea capitalului social.

Analiza. Această tranzacție determină modificări, după cum observați, în capitalul social (crește cu suma de 3.000 lei) și în rezerve (scad cu suma de 3.000 lei). Ambele elemente sunt cuprinse în capitalul propriu. Unul crește

(*Capital social*), altul scade (*Rezerve*). Modificările de structură se produc numai în interiorul capitalului propriu. Activul rămâne neschimbat. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 2.



Asta înseamnă: **A = (C+ x – x)+ D**

Întocmim în continuare bilanțul nr. 2, pornind de la bilanțul nr. 1 şi înregistrăm modificările la elementele de C + D determinate de tranzacția 2.

Bilanț nr. 2

A	Solduri inițiale	Modificări +, -	Solduri finale	**C + D**	Solduri inițiale	Modificări +, -	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	30.000	+3.000	33.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	4.000	- 3.000	1.000
Mărfuri	2.000		2.000	Profit	1.000		1.000
Clienți	4.000		4.000	Credite bancare	8.000		8.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	3.000		3.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	4.000		4.000
TOTAL	**50.000**		**50.000**	**TOTAL**	**50.000**		**50.000**

Atenție! Priviți modificările introduse în bilanțul contabil nr. 2 determinate de tranzacția 2 şi veți constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 2 de modificări bilanțiere:

- Modificări numai în capitalul propriu: *Capital social* şi *Rezerve*
- Totalul C + D rămâne neschimbat:

$(C_1 + D_1) = 50.000$ lei şi $(C_2 + D_2) = 50.000$ lei

- Egalitatea bilanțieră se păstrează:

$50.000\ A_2 = 50.000\ (C_2 + D_2)$

Tranzacția 3. Întreprinderea achită factura furnizorului dintr-un credit bancar pe termen scurt în valoare de 1.000 lei.

Analiza. Această tranzacție determină modificări, după cum observați, în datoriile întreprinderii față de bancă (cresc cu 1.000 lei) şi față de furnizori (scad cu 1.000 lei). Elementul *Credite bancare pe termen scurt* şi elementul *Furnizori* sunt de datorii. Modificările de structură se produc numai în interiorul datoriilor. Activul rămâne neschimbat. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 3.

A	=	C	+ D	+ x	-	x
↓		↓		↓		↓
50.000 A_2	=	50.000	+	1.000 Credite bancare	-	1.000 Furnizori

$50.000\ A_3 = 50.000\ (C_3 + D_3)$

Asta înseamnă: $\mathbf{A = C + (D + x - x)}$

Întocmim în continuare bilanțul nr. 3, pornind de la bilanțul nr. 2 şi înregistrăm modificările la elementele de C + D determinate de tranzacția 3.

Bilanț nr. 3

A	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale	C + D	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	33.000		33.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	2.000		2.000	Profit	1.000		1.000
Clienți	4.000		4.000	Credite bancare	8.000	+ 1.000	9.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	3.000	- 1.000	2.000

A	Solduri iniţiale	Modificări +, -	Solduri finale	C + D	Solduri iniţiale	Modificări +, -	Solduri finale
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	4.000		4.000
TOTAL	**50.000**		**50.000**	**TOTAL**	**50.000**		**50.000**

Atenţie! Priviţi modificările introduse în bilanţul contabil nr. 3 determinate de tranzacţia 3 şi veţi constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 3 de modificări bilanţiere:

- Modificări numai în datorii: *Credite bancare pe termen scurt* şi *Furnizori*.
- Totalul C + D rămâne neschimbat:
  $(C_2 + D_2) = 50.000$ lei şi $(C_3 + D_3) = 50.000$ lei
- Egalitatea bilanţieră se păstrează:
  $50.000\ A_3 = 50.000\ (C_3 + D_3)$

Tranzacţia 4. Societatea ALFA plăteşte salariaţii în natură, prin distribuirea unor produse în valoare de 2.000 lei.

Analiza. Valoarea produselor distribuite salariaţilor constituie un *venit* pentru întreprindere. Prin efectul pe care îl au asupra rezultatului exerciţiului, veniturile generează creşterea capitalului propriu. Această tranzacţie determină modificări, după cum observaţi, în datoriile întreprinderii faţă de personalul angajat (*Alte datorii/ salariaţi* scad cu 2.000 lei) şi în capitalurile proprii (*Profitul* creşte cu 2.000 lei). Modificările de structură se produc numai în interiorul capitalurilor proprii şi datoriilor. Activul rămâne neschimbat. Introducem datele în tipul de ecuaţie adecvat modificărilor determinate de tranzacţia 4.

A = C + x + D - x

50.000 A_3 = 50.000 + 2.000 Profit - 2.000 Alte datorii/ salariaţi

50.000 A_4 = 50.000 $(C_4 + D_4)$

Asta înseamnă: **A = C + x + D – x**

Întocmim în continuare bilanțul nr. 4, pornind de la bilanțul nr. 3 și înregistrăm modificările la elementele de C + D determinate de tranzacția 4.

Bilanț nr. 4

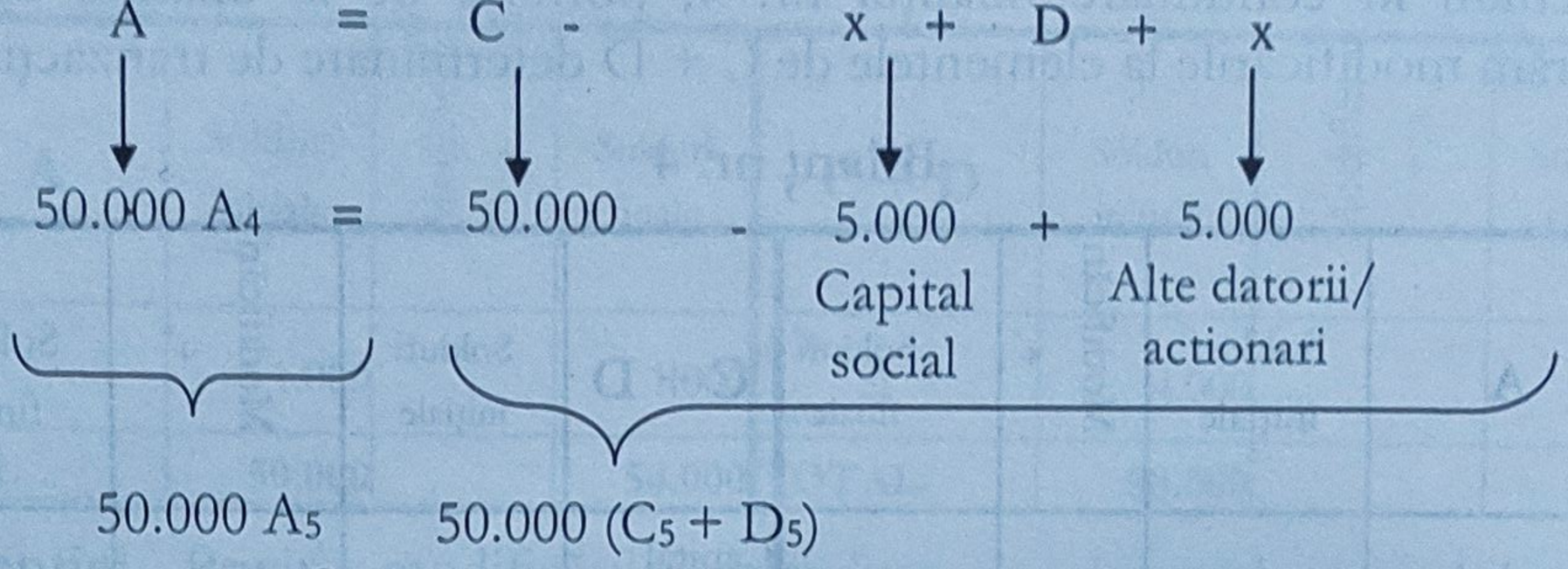
A	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale	C + D	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	33.000		33.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	2.000		2.000	Profit	1.000	+2.000	3.000
Clienți	4.000		4.000	Credite bancare	9.000		9.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	2.000		2.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	4.000	-2.000	2.000
TOTAL	**50.000**		**50.000**	**TOTAL**	**50.000**		**50.000**

Atenție! Priviți modificările introduse în bilanțul contabil nr. 4 determinate de tranzacția 4 și veți constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 4 de modificări bilanțiere:

- Modificări în capitalul propriu și în datorii: *Profit* și *Alte datorii/ salariați*
- Totalul capitalului propriu și datoriilor rămâne neschimbat.
  $(C_3 + D_3) = 50.000$ lei și $(C_4 + D_4) = 50.000$ lei
- Egalitatea bilanțieră se păstrează:
  $50.000\ A_4 = 50.000\ (C_4 + D_4)$

Tranzacția 5. La solicitarea unor acționari se aprobă de către AGA capitalul de restituit acestora în valoare de 5.000 lei.

Analiza. Retragerea capitalului social de către acționari determină creșterea datoriei întreprinderii față de acționari (*Alte datorii/ acționari* cresc cu 5.000 lei) concomitent cu diminuarea capitalului social (*Capitalul social* scade cu 5.000 lei). Modificările de structură se produc numai în interiorul capitalurilor proprii și datoriilor. Activul rămâne neschimbat. Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 5.



Asta înseamnă: **A = C - x + D + x**

Întocmim în continuare bilanţul nr. 5, pornind de la bilanţul nr. 4 şi înregistrăm modificările la elementele de C+D determinate de tranzacţia 5.

Bilanţ nr. 5

A	Solduri iniţiale	Modificări +, -	Solduri finale	C + D	Solduri iniţiale	Modificări +, -	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	33.000	-5.000	28.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	2.000		2.000	Profit	3.000		3.000
Clienţi	4.000		4.000	Credite bancare	9.000		9.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	2.000		2.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	2.000	+5.000	7.000
TOTAL	**50.000**		**50.000**	**TOTAL**	**50.000**		**50.000**

Atenţie! Priviţi modificările introduse în bilanţul contabil nr. 5 determinate de tranzacţia 5 şi veţi constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 5 de modificări bilanţiere:

- Modificări în capitalul propriu şi în datorii: *Capital social* şi *Alte datorii/ acţionari*
- Totalul capitalului propriu şi datoriilor rămâne neschimbat.
  $(C_4 + D_4) = 50.000$ lei şi $(C_5 + D_5) = 50.000$ lei
- Egalitatea bilanţieră se păstrează:
  $50.000\ A_5 = 50.000\ (C_5 + D_5)$

Tranzacția 6. Se vând mărfuri în valoare de 1.000 lei clienților.

Analiza. Această tranzacție determină modificări la elementul *Clienți* (crește cu 1.000 lei) și la *Venituri din vânzarea mărfurilor* (cresc cu 1.000 lei). Elementul *Clienți*, reprezentând o creanță a întreprinderii, este de activ și elementul *Venituri din vânzarea mărfurilor*, participând la creșterea profitului, este asimilat capitalurilor proprii. Se produc modificări atât în structura activului și capitalurilor cât și în volumul (totalul) activului și capitalurilor.

Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 6:

$$A + x = C + x + D$$

$$50.000\ A_5 + 1.000\ \text{Clienți} = 50.000\ (C_5 + D_5) + 1.000\ \text{Profit}$$

$$51.000\ A_6 = 51.000\ (C_6 + D_6)$$

Asta înseamnă: **A + x = C + x +D**

Întocmim în continuare bilanțul nr. 6, pornind de la bilanțul nr. 5 și înregistrăm modificările la elementele de activ și capitaluri determinate de tranzacția 6.

Bilanț nr. 6

A	Solduri inițiale	Modificări +, -	Solduri finale	**C+D**	Solduri inițiale	Modificări +, -	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	28.000		28.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	2.000		2.000	Profit	3.000	+1.000	4.000
Clienți	4.000	+1.000	5.000	Credite bancare	9.000		9.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	2.000		2.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	7.000		7.000
TOTAL	**50.000**	+1.000	**51.000**	**TOTAL**	**50.000**	+1.000	**51.000**

Atenție! Priviți modificările introduse în bilanțul contabil nr. 6 determinate de tranzacția 6 şi veți constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 6 de modificări bilanțiere:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv, activ (*Clienți)* şi capitalul propriu (*Profit).*
- Totalul activului şi capitalurilor creşte.

$A_5 = 50.000$ lei şi $A_6 = 51.000$ lei

$(C_5 + D_5) = 50.000$ lei şi $(C_6 + D_6) = 51.000$ lei.

- Egalitatea bilanțieră se păstrează:

$51.000\ A_6 = 51.000\ (C_6 + D_6)$

Tranzacția 7. Întreprinderea achiziționează mărfuri în valoare de 2.000 lei de la furnizori.

Analiza. Această tranzacție determină modificări, după cum observați, în stocul de mărfuri existent în întreprindere (creşte cu 2.000 lei) şi în datoriile întreprinderii față de furnizori (cresc cu 2.000 lei). Elementul *Mărfuri* este de activ şi elementul *Furnizori* este de datorii. Se produc modificări atât în structura activului şi capitalurilor cât şi în volumul (totalul) activului şi capitalurilor.

Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 7:

A	+	x	=	C + D	+	x
↓		↓		↓		↓
51.000 A_6	+	2.000 Mărfuri	=	51.000 (C_6+D_6)	+	2.000 Furnizori
53.000 A_7			=	53.000 (C_7+D_7)		

Asta înseamnă: **A + x = C+D + x**

Întocmim în continuare bilanțul nr. 7, pornind de la bilanțul nr. 6 şi înregistrăm modificările la elementele de activ şi capitaluri determinate de tranzacția 7.

NU UITAȚI! Soldurile finale din bilanțul nr. 6 devin solduri inițiale pentru bilanțul nr. 7.

Bilanț nr. 7

A	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale	C+D	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	28.000		28.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	2.000	+2.000	4.000	Profit	4.000		4.000
Clienți	5.000		5.000	Credite bancare	9.000		9.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	2.000	+2.000	4.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	7.000		7.000
TOTAL	**51.000**	+2.000	**53.000**	**TOTAL**	**51.000**	+2.000	**53.000**

Atenție! Priviți modificările introduse în bilanțul nr. 7 determinate de tranzacția 7. Vă reamintiți remarcile prezentate la tipul 7 de modificări bilanțiere? Urmează verificarea lor:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului: *Mărfuri* element de activ, *Furnizori* element de datorii.
- Totalul activului și datoriilor crește:

$A_6 = 51.000$ lei și $A_7 = 53.000$ lei;

$(C_6 + D_6) = 51.000$ lei și $(C_7 + D_7) = 53.000$ lei.

- Egalitatea bilanțieră se păstrează:

$53.000\ A_7 = 53.000\ (C_7 + D_7)$

Tranzacția 8. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute clienților, cost de achiziție 1.000 lei.

Analiza. Această operație determină modificări la *Mărfuri* (scad cu 1.000 lei) și la *Cheltuieli privind mărfurile* (cresc cu 1.000 lei). Resursele consumate pentru a genera venituri din vânzări reprezintă o cheltuială. Cheltuielile micșorează profitul (scad capitalurile proprii) și avem un $C - x$. Se produc modificări atât în structura activului și capitalurilor cât și în volumul (totalul) activului și capitalurilor.

Atenţie! În literatura de specialitate este folosită convenţia că, din punct de vedere al funcţionării, toate *cheltuielile* sunt asimilate activelor (A + x) iar toate *veniturile* sunt asimilate capitalurilor propriilor (C +x).

În loc să scădem direct capitalurile proprii, deci să avem un *C - x*, ne gândim la cheltuieli ca la „active expirate" şi avem un *A + x*.

Introducem datele în tipul de ecuaţie adecvat modificărilor determinate de tranzacţia 8:

A - x = C - x +D

53.000 A_7 - 1.000 = 53.000(C_7+D_7) - 1.000

Mărfuri — Profit

52.000 A_8 = 52.000 (C_8+D_8)

Asta înseamnă: **A - x = C - x + D**

Bilanţ nr. 8

A	Solduri iniţiale	Modificări +, -	Solduri finale	**C + D**	Solduri iniţiale	Modificări +, -	Solduri finale
Clădiri	25.000		25.000	Capital social	28.000		28.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	4.000	-1.000	3.000	Profit	4.000	-1.000	3.000
Clienţi	5.000		5.000	Credite bancare	9.000		9.000
Conturi la bănci	15.000		15.000	Furnizori	4.000		4.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	7.000		7.000
TOTAL	**53.000**	-1.000	**52.000**	**TOTAL**	**53.000**	-1.000	**52.000**

Atenție! Priviți modificările introduse în bilanțul nr. 8 determinate de tranzacția 8. Veți constata verificarea remarcilor prezentate la Tipul 8 de modificări bilanțiere:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului: *Mărfuri* element de activ, *Profit* element de capitaluri proprii.
- Totalul activului și capitalurilor se micșorează:

$A_7 = 53.000$ lei și $A_8 = 52.000$ lei;

$(C_7+D_7) = 53.000$ lei și $(C_8+D_8) = 52.000$ lei.

- Egalitatea bilanțieră se păstrează:

$52.000\ A_8 = 52.000\ (C_8+D_8)$

Tranzacția 9. Întreprinderea restituie creditul bancar în valoare de 9.000 lei din contul de disponibilități de la bancă.

Analiza: Această tranzacție determină modificări, după cum observați, în disponibilul de la bancă (scade cu 9.000 lei) și în datoria întreprinderii față de bancă (scade cu 9.000 lei). Elementul *Conturi la bănci* este de activ și elementul *Credite bancare* este de datorii. Se produc modificări atât în structura activului și datoriilor cât și în volumul activului și capitalurilor.

Introducem datele în tipul de ecuație adecvat modificărilor determinate de tranzacția 9.

$$\underset{\downarrow}{A} - \underset{\downarrow}{x} = \underset{\downarrow}{C + D} - \underset{\downarrow}{x}$$

$$52.000\ A_8 - \underbrace{9.000}_{\text{Conturi la bănci}} = 52.000\ (C_8+D_8) - \underbrace{9.000}_{\text{Credite bancare}}$$

$$43.000\ A_9 = 43.000\ (C_8+D_8)$$

Asta înseamnă: $\mathbf{A - x = C + D - x}$

Întocmim în continuare bilanțul nr. 9, pornind de la bilanțul nr. 8. Vă reamintiți? Soldurile finale din bilanțul 8 devin solduri inițiale pentru bilanțul nr. 9 și înregistrăm modificările la elementele de activ și capitaluri determinate de tranzacția 9.

Bilanț nr. 9

A	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale	C + D	Solduri inițiale	Modificări +,-	Solduri finale
Clădiri	5.000		25.000	Capital social	28.000		28.000
Materii prime	3.000		3.000	Rezerve	1.000		1.000
Mărfuri	3.000		3.000	Profit	3.000		3.000
Clienți	5.000		5.000	Credite bancare	9.000	-9.000	
Conturi la bănci	15.000	-9.000	6.000	Furnizori	4.000		4.000
Casa	1.000		1.000	Alte datorii	7.000		7.000
TOTAL	**52.000**	-9.000	**43.000**	**TOTAL**	**52.000**	-9.000	**43.000**

Vă reamintiți remarcile prezentate la tipul 9 de modificări bilanțiere? Urmează verificarea lor:

- Modificări în ambele părți ale bilanțului, respectiv activ (*Conturi la bănci*) şi datorii (*Credite bancare*).
- Totalul activului şi capitalurilor se micşorează.

$A_8 = 52.000$ lei şi $A_9 = 43.000$ lei;

$(C_8+D_8) = 52.000$ lei şi $(C_9+D_9) = 43.000$ lei.

- .Egalitatea bilanțieră se păstrează

$43.000\ A_9 = 43.000\ (C_9+D_9)$

Atenție! S-au prezentat exemple care au determinat modificarea a două elemente (unul de activ şi unul de capitaluri, două de activ sau două de capitaluri). Diversitatea tranzacțiilor, evenimentelor, operațiilor poate să determine modificări la mai mult de două elemente, fie numai în activ, fie numai în capitaluri proprii şi datorii, fie simultan în activ şi capitaluri. În aceste condiții, elementul modificat sau suma elementelor modificate din activ trebuie să fie egală cu elementul modificat sau cu suma elementelor modificate din capitaluri, toate având la bază egalitatea bilanțieră $A = C+D$.

2.4 CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

Măsurarea şi raportarea performanței este una dintre cele mai importante funcții ale contabilității. De ce? Investitorii, managerii, băncile şi diverşi terți sunt interesați să cunoască cât profit/pierdere este capabilă să producă o anumită afacere în care ei sunt evident implicați.

Performanța derulării activității întreprinderii, adică rezultatul activității întreprinderii este determinat ca diferență între venituri şi cheltuieli. Rezultatul poate fi o mărime valorică pozitivă denumită *profit*, în situația când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau o mărime valorică negativă denumită *pierdere*, în situația inversă. Raporturile de echilibru dintre cheltuieli şi venituri sunt fundamentate pe baza relației:

Venituri - Cheltuieli = Rezultate

sau

Cheltuieli + Rezultate = Venituri

Activele, capitalurile proprii şi datoriile sunt elementele componente ale bilanțului, iar *cheltuielile* şi *veniturile* elementele componente ale contului de profit şi pierdere.

Contul de profit şi pierdere arată rezultatul ca efect al activității şi tranzacțiilor efectuate şi raportează performanța aferentă unei perioade de timp: an, trimestru, lună.

Scopul contului de profit şi pierdere este măsurarea şi raportarea rezultatului generat de o anume afacere pentru o anumită perioadă de timp. Măsurarea rezultatului (profit/pierdere) cere calculul veniturilor şi cheltuielilor angajate într-o anumită perioadă.

Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România definesc veniturile şi cheltuielile astfel:

Veniturile reprezintă creşteri de beneficii economice, apărute în cursul unui exercițiu sub forma creşterii activelor sau diminuării datoriilor şi care au generat o scădere de capitaluri proprii alta decât distribuirile către proprietarii de capital.

Cheltuielile reprezintă diminuări de beneficii economice, apărute în cursul unui exercițiu sub forma diminuării activelor sau creşterii datoriilor şi care au

generat o scădere de capitaluri proprii alta decât distribuirile către proprietarii de capital.

Procesul de formare a rezultatului este descris şi analizat prin contul de rezultate (contul de profit şi pierdere).

Formatul contului de rezultate

În formatul contului de profit şi pierdere prezentat în reglementările din țara noastră se alege varianta *clasificării cheltuielilor de exploatare după natură*, dar este prezentată în cadrul notelor explicative o notă prin care se prezintă *clasificarea după destinație*, pentru a răspunde cerințelor din IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Acest format respectă, în general, structura prezentată în Directiva a IV-a, dar aduce şi elemente din IAS 1.

IAS 1 cere unei întreprinderi să prezinte o clasificare a cheltuielilor bazată fie pe **natura**, fie pe **destinația** lor, sugerându-se prezentarea în contul de profit şi pierdere a analizei unei astfel de clasificări. Astfel, dacă a fost adoptată schema clasificării pe destinații, pentru analiză în notele explicative se va prezenta clasificarea în funcție de natura elementelor şi invers.

Referindu-se la metoda clasificării după natura cheltuielilor, se apreciază ca fiind simplu de aplicat în multe întreprinderi mai mici deoarece nu este necesară nici o alocare a cheltuielilor de exploatare pe clasificările funcționale. În schimb, metoda clasificării după funcția elementelor sau a costului vânzărilor oferă informații mai relevante pentru utilizatori decât clasificarea cheltuielilor după natură, dar alocarea costurilor pe funcții poate fi arbitrară şi implică în mod considerabil raționamentul personal.

În raport de natura lor, veniturile şi cheltuielile sunt grupate în:

- ✓ venituri şi cheltuieli din exploatare;
- ✓ venituri şi cheltuieli financiare;
- ✓ venituri şi cheltuieli extraordinare.

Primele două categorii rezultă din *activitatea curentă* a întreprinderii şi a treia categorie constituie elementele extraordinare.

Contul de profit şi pierdere furnizează câțiva indicatori relevanți pentru aprecierea performanței întreprinderii:

- ✓ rezultatul (profit sau pierdere) din exploatare;
- ✓ rezultatul (profit sau pierdere) financiar;
- ✓ rezultatul (profit sau pierdere) curent;
- ✓ rezultatul (profit sau pierdere) extraordinar;

- ✓ impozitul pe profit; şi
- ✓ rezultatul net al exerciţiului (profit sau pierdere).

Veniturile din exploatare provin din vânzări de bunuri, prestări de servicii şi executări de lucrări, producţia stocată (variaţia stocurilor de produse finite), producţia de imobilizări, din despăgubiri primite, din subvenţii pentru investiţii şi alte veniturile din exploatare.

Cheltuielile de exploatare, clasificate după natura lor, cuprind: cheltuieli cu materiile prime şi consumabilele, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu asigurările sociale, cheltuieli cu lucrările şi serviciile primite de la terţi, cheltuieli cu amortizările, cheltuieli cu impozitele, taxele şi vărsămintele asimilate, cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi active cedate, alte cheltuieli de exploatare.

Veniturile şi cheltuielile financiare provin din participaţii, dobânzi, diferenţe de curs valutar, din reduceri financiare (sconturi) obţinute sau acordate etc.

Elementele extraordinare sunt acele cheltuieli şi venituri ce survin din tranzacţii care sunt în mod clar distincte de activităţile curente (ordinare) ale unei întreprinderi şi, de aceea, nu se prevede să reapară în mod frecvent sau cu regularitate. Exemplele de evenimente care duc la venituri şi cheltuieli extraordinare sunt exproprierea unor active şi cutremurele sau alte calamităţi naturale. De aceea, elementele extraordinare vor fi întâlnite doar în cazuri foarte rare.

Contul de profit şi pierdere al societăţii ALFA se prezintă astfel:

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

la 31 decembrie 200N

	000 lei
Cifra de afaceri	37.600
Alte venituri din exploatare	800
Total venituri din exploatare	**38.400**
Cheltuieli cu mărfurile	18.000
Cheltuieli cu serviciile de la terţi	2.500
Cheltuieli cu salariile	11.000
Cheltuieli cu asigurările sociale	3.700
Cheltuieli cu amortizarea	1.050
Cheltuieli cu deprecierea activelor	150
Alte cheltuieli din exploatare	500

Total cheltuieli din exploatare	**(36.900)**
Rezultatul din exploatare	**1.500**
Venituri din dividende	650
Cheltuieli privind dobânzile	(1.070)
Rezultatul financiar	**(420)**
Profitul din activitatea curentă	**1.080**
Rezultat extraordinar	
Profit înainte de impozitare	**1.080**
Impozit pe profit	(80)
Rezultatul exercițiului	**1.000**

2.5 SITUAȚIA FLUXURILOR DE NUMERAR

Pe lângă informațiile referitoare la poziția financiară şi la performanțele unei întreprinderi, furnizate în principal de bilanț şi de contul de profit şi pierdere, utilizatorii sunt interesați şi de informații referitoare la capacitatea întreprinderii de a genera numerar şi echivalente de numerar. Acest tip de informații rezultă, în principal, din situația fluxurilor de numerar.

Conform IAS 7 *Situația fluxurilor de numerar*, numerarul cuprinde disponibilitățile băneşti şi depozitele la vedere. Echivalentele de numerar sunt investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Rolul situației fluxurilor de numerar este de a raporta fluxurile de trezorerie, adică intrările şi ieşirile de numerar şi echivalente de numerar din cursul perioadei, sub forma încasărilor şi a plăților.

Necesitatea unei astfel de situații financiare este determinată de diferența dintre rezultatul (profit/pierdere) şi disponibilități băneşti ale entității: nu orice *venit* prezentat în contul de profit şi pierdere reprezintă o *încasare*, aşa cum nu orice *cheltuială* prezentată în contul de profit şi pierdere reprezintă o *plată*.

Este posibil ca o întreprindere care a raportat un profit considerabil să nu dețină temporar numerar sau echivalente de numerar, dacă nu a încasat până la data închiderii exercițiului financiar contravaloarea bunurilor şi serviciilor vândute. De asemenea, este posibil ca o întreprindere care a raportat o pierdere să dețină disponibilități bănești la această dată.

Exemplu. Societatea ALFA a prestat clienților săi servicii în valoare de 20.000 lei în cursul anului 200N. Suma încasată până la data închiderii exercițiului financiar 200N este de 5.000 lei, restul urmând a se încasa în 200N+1. În contul de profit şi pierdere, întreprinderea va raporta un venit de 20.000 lei, iar în situația fluxurilor de trezorerie, o încasare de numai 5.000 lei. Diferența de 15.000 lei, sume primite în 200N+1, reprezintă încasări ce vor fi raportate în situația fluxurilor de numerar a anului viitor.

Situația fluxurilor de numerar prezintă încasările şi plățile efectuate de o întreprindere pe parcursul perioadei de raportare, clasificate în trei categorii: exploatare, investiții şi finanțare, în funcție de tipul de activitate care le-a generat.

☑ *Activitățile de exploatare* înglobează principalele activități producătoare de venit ale întreprinderilor, precum şi alte activități care nu sunt activități de investiție şi de finanțare. În categoria fluxurilor de numerar provenite din activitățile de exploatare se încadrează:

- încasările în numerar din vânzarea de bunuri şi prestarea de servicii;
- încasările de numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane şi alte venituri;
- plățile în numerar către furnizorii de bunuri şi servicii;
- plățile în numerar către şi în numele angajaților;
- plățile în numerar privind impozitul pe profit, precum şi alte impozite şi taxe etc.

☑ *Activitățile de investiții* constau în achiziționarea şi înstrăinarea de active imobilizate. În această categorie se încadrează:

- plățile în numerar privind achiziționarea de terenuri şi alte active imobilizate;
- plățile în numerar generate de construcțiile generate în regie proprie;
- încasările în numerar din vânzarea de terenuri, clădiri, echipamente şi alte active imobilizate;

- avansurile în numerar plătite pentru achiziționarea de active imobilizate;
- împrumuturile pe termen lung acordate altor entități (nu şi dacă întreprinderea este o instituție financiară care acordă împrumuturi ca parte a activității de exploatare);
- încasările din rambursarea împrumuturilor acordate altor întreprinderi (nu şi în cazul instituțiilor financiare) etc.

☑ *Activitățile de finanțare* sunt activități care constau în schimbarea dimensiunii şi componenței capitalului propriu şi datoriilor unei întreprinderi. În această categorie se încadrează:

- încasările reprezentând aportul în numerar primit de la acționari/asociați;
- plățile în numerar către acționari/asociați pentru a achiziționa sau răscumpăra acțiunile/părțile sociale ale întreprinderii;
- încasările în numerar ca urmare a emisiunii de obligațiuni sau a contractării de credite bancare;
- rambursările în numerar ale creditelor contractate etc.

Pentru întocmirea situației fluxurilor de numerar, calculul valorii fluxurilor provenite din activitatea de exploatare se poate face prin două metode: *metoda directă* sau *metoda indirectă*.

Metoda directă presupune determinarea fluxurilor de trezorerie din activitatea de exploatare ca diferență între încasările din exploatare şi plățile pentru exploatare.

Metoda indirectă evidențiază legăturile şi diferențele dintre profit şi disponibilități: fluxul de trezorerie provenit din activitatea de exploatare se determină pornind de la rezultatul înaintea impozitării, care este ajustat cu valoarea veniturilor şi cheltuielilor care nu generează fluxuri de numerar şi cu valoarea veniturilor şi cheltuielilor care nu sunt aferente activității de exploatare, precum şi cu variația valorii stocurilor, creanțelor şi a datoriilor de exploatare.

Exemplu. Prezentăm situația fluxurilor de numerar întocmită de societatea ALFA, care la începutul anului 200N avea disponibilități în valoare de 2.030 lei.

Fluxuri de trezorerie generate de activitatea de exploatare (*metoda directă*)	**lei**
Încasări primite de la clienți	5.000
Plăți către furnizori	(2.000)
Plăți către personal	(1.200)
Flux net de trezorerie generat de activitatea de exploatare (I)	***1.800***
Fluxuri de trezorerie generate de activitatea de investiții	
Plăți pentru achiziția de imobilizări corporale şi necorporale	(800)
Încasări din vânzarea de imobilizări corporalę si necorporale	2.000
Flux net de trezorerie generat de activitatea de investiții (II)	***1.200***
Fluxuri de trezorerie generate de activitatea de finanțare	
Încasări din creşteri de capital social în numerar	640
Plăți pentru rambursarea de împrumuturi	(620)
Flux net de trezorerie generat de activitatea de finanțare (III)	***20***
Variația netă a trezoreriei (IV=I+II+III)	**3.020**
Numerar şi echivalente de numerar la începutul exercițiului (V)	2.030
Numerar şi echivalente de numerar la sfârşitul exercițiului(VI=IV+V)	5.050

Remarcă. Prin situația fluxurilor de numerar sunt prezentate încasările şi plățile care au determinat majorarea valorii disponibilităților băneşti de la 2.030 lei, la începutul exercițiului, la 5.050 lei, prezentată în bilanțul de la sfârşitul exercițiului.

Pentru prezentarea fluxurilor de trezorerie provenite din activitatea de exploatare se poate folosi şi *metoda indirectă.*

Fluxuri de trezorerie generate de activitatea de exploatare (*metoda indirectă*)	**lei**
Rezultat înainte de impozitare şi elemente extraordinare	1.080
Eliminarea cheltuielilor şi veniturilor care nu au influență asupra trezoreriei	
Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele pentru deprecierea activelor	1.200
Eliminarea cheltuielilor şi veniturilor care nu au legătură cu exploatarea	
Cheltuieli cu dobânzile	1.070
Venituri din dividende	(650)
Creşterea valorii stocurilor	(900)
= Flux net de trezorerie generat de activitatea de exploatare (I)	**1.800**

2.6 SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* include în setul de situații financiare pe care trebuie să le întocmească o societate şi o situație care să reflecte fie:

- ☑ toate modificările capitalului propriu; fie
- ☑ modificările capitalului propriu, altele decât cele provenind din tranzacții de capital cu proprietarii şi distribuiri către proprietari.

Prin natura lor, modificările de capital propriu reprezintă creşterea sau reducerea activului net în cursul perioadei determinate de pierderile şi câştigurile capitalizate cum sunt:

- ✓ plus-valorile şi minus-valorile din reevaluare;
- ✓ diferențele de curs valutar şi dividendele primite care sunt recunoscute direct ca modificări de capital propriu;
- ✓ tranzacțiile de capital şi distribuirile către proprietarii întreprinderii.

O astfel de situație cuprinde o prezentare a soldurilor de deschidere şi de închidere pentru capitalul social, primele de capital, fiecare rezervă, rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului şi a modificărilor acestora, indicându-se:

- ✓ suma la începutul exercițiului financiar;
- ✓ sumele transferate în sau din cont în timpul exercițiului;
- ✓ natura, sursa sau destinația oricăror astfel de transferuri;
- ✓ suma rămasă la sfârşitul exercițiului financiar.

În România, *Situația modificărilor capitalului propriu* este obligatorie doar pentru întreprinderile din categoria societăților mari (cele care trebuie să întocmească situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară) şi reflectă toate variațiile capitalului propriu, inclusiv tranzacțiile cu proprietarii.

Reglementările prezintă un singur model pentru situația modificărilor capitalului propriu, cu titlu de exemplu.

Spre exemplificare prezentăm un model completat cu valori a căror modificare o explicăm ulterior:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

la data de 31 decembrie 200N

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creşteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie
		Total, din care	Prin transfer	Total, din care	Prin transfer	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris	20.000	10.000	3.000			30.000
Prime de capital	2.500	500				3.000
Rezerve din reevaluare		1.800		700		1.100
Rezerve legale	3.700	200	200	3.000	3.000	900
Rezerve pentru acţiuni proprii						
Rezerve statutare sau contractuale						
Alte rezerve	2.000	500				2.500
Rezerve din conversie						
Rezultat reportat *Profit nerepartizat* *Pierdere neacoperită*	6.000	1.000	1.000			7.000
Rezultatul exerciţiului financiar *Sold creditor* *Sold debitor*	1.000	65.000		51.000	1.000	15.000

Sumele prezentate în această situație se explică astfel:

- ☑ *Capitalul social*: societatea are un capital la începutul perioadei în valoare de 20.000 lei; în cursul perioadei au avut loc creşteri totale de capital în valoare de 10.000 lei prin emisiune de noi acțiuni la o valoare nominală de 7.000 lei (1.000 de acțiuni) şi prin transfer de la *Rezerve legale* în valoare de 3.000 lei; soldul la sfârşitul perioadei este de 30.000 lei.
- ☑ *Primele de capital*: valoarea la începutul perioadei este de 2.500 lei şi s-a modificat prin creştere cu 500 lei în cursul perioadei, prin emisiunea de acțiuni cu o valoare de emisiune (7,50 lei/acțiune) mai mare decât valoarea nominală (7 lei/acțiune); soldul la sfârşitul perioadei devine 3.000 lei.
- ☑ *Rezervele din reevaluare*: aveau sold zero la începutul perioadei, dar reevaluările de la 31 decembrie au generat plusvalori pentru terenuri în sumă de 1.800 lei şi minusvalori pentru aparatura birotică în sumă de 700 lei, ceea ce a dus la un sold final al perioadei de 1.100 lei.
- ☑ *Rezervele legale*: sunt în valoare de 3.700 lei la începutul perioadei şi se modifică pe parcursul acesteia prin creştere cu 200 lei din repartizarea

rezultatului şi prin diminuare cu 3.000 lei ca urmare a transferării în capitalul social.

- ☑ *Alte rezerve*: s-au modificat pe parcursul perioadei de la valoarea iniţială de 2.000 lei, prin creştere cu 500 lei ca urmare a repartizării profitului, la valoarea finală de 2.500 lei.
- ☑ *Rezultatul reportat:* este format din *Profit nerepartizat* în valoare de 6.000 lei provenit din perioadele anterioare anului 200N-2, care s-a modificat prin creştere cu profitul nerepartizat al anului 200N-1 în sumă de 1.000 lei. Celelalte elemente de rezultat reportat nu au înregistrat modificări în cursul perioadei.
- ☑ *Rezultatul exerciţiului financiar* în valoare de 1.000 lei de la începutul perioadei reprezintă rezultatul aferent exerciţiului 200N-1 şi este transferat la *Rezultat reportat* în cursul anului 200N. Creşterile de 65.000 lei reflectă veniturile obţinute din activitatea societăţii în cursul anului 200N iar diminuările de 51.000 lei, corectate cu 1.000 lei, transferat la *Rezultatul reportat* reflectă cheltuielile aferente activităţii societăţii în cursul anului 200N. Soldul final de 15.000 lei reprezintă profitul net înregistrat de societate în cursul perioadei curente.

Remarcă. Repartizările de 200 lei la *Rezerva legală* şi de 500 lei la *Alte rezerve* se regăsesc ca informaţie corelată atât în contul de profit şi pierdere cât şi în notele explicative.

2.7 POLITICI CONTABILE ŞI NOTE EXPLICATIVE

Politicile contabile şi notele explicative au rolul de a prezenta informaţii privind politicile contabile specifice selecţionate de întreprindere pentru întocmirea situaţiilor financiare şi orice informaţii suplimentare care nu sunt cuprinse în celelalte situaţii financiare, dar sunt necesare pentru a oferi o imagine fidelă a poziţiei financiare, performanţelor şi modificărilor poziţiei financiare a întreprinderii raportoare.

Pentru dezvoltarea şi completarea informaţiilor prezentate în bilanţ, contul de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de numerar şi situaţia modificărilor capitalului propriu se întocmesc notele la situaţiile financiare. Notele la situaţiile financiare trebuie prezentate într-un mod sistematic.

În acest scop, aici sunt cuprinse informaţii ca: scadenţa creanţelor si datoriilor, cauzele constituirii de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, metodele de evaluare, metoda de amortizare, modul de repartizare a profitului,

numărul de salariaţi şi structura personalului, modul de salarizare a administratorului, strategii de dezvoltare şi previziuni etc. Unele dintre informaţiile prezentate aici nu sunt de natură financiară, însă au rolul de a completa, de a detalia şi de a explica informaţiile cuprinse în celelalte situaţii financiare.

În România, reglementările contabile prezintă în mod explicit formatul notelor explicative, cu titlu de exemplu, referitoare la: activele imobilizate, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli, repartizarea profitului, analiza rezultatului din exploatare, situaţia creanţelor şi datoriilor, principii, politici şi metode contabile, acţiuni şi obligaţiuni, informaţii privind salariaţii, administratorii şi directorii, exemple de calcul şi analiză a principalilor indicatori economico-financiari, alte informaţii.

2.8 PRINCIPII CONTABILE

Spre deosebire de legile fizicii sau teoremele din matematică, principiile contabile nu sunt imuabile. Ele au fost formulate în timp, ca urmare a confirmării utilităţii lor de către practică. Unele principii sunt conforme cu raţionamentul comun, altele introduc o gândire diferită, specifică profesiei de contabil. Setul principiilor general acceptate este într-o permanentă actualizare.

În ţara noastră, reglementările contabile conţin un set de principii corelate cu cerinţele normelor contabile europene şi internaţionale. Prezentăm în continuare aceste principii, exemplificate.

Principiul continuităţii activităţii

Acesta presupune că întreprinderea îşi continuă în mod normal funcţionarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea continuării activităţii sau fără reducerea semnificativă a acesteia. În contabilitate, se pleacă de la prezumţia că viaţa unei entităţi este infinită, cu excepţia cazului în care există motive serioase care să dovedească încetarea activităţii în viitorul previzibil. Dacă întreprinderea ar fi în această din urmă situaţie, toate resursele sale (de exemplu: clădiri, utilaje, stocuri de materii prime, produse etc.) ar fi măsurate la valoarea care s-ar putea obţine prin vânzarea lor impusă de imposibilitatea continuării activităţii. În situaţia obişnuită, de continuitate a activităţii, elementele situaţiilor financiare sunt evaluate la valori care reflectă libertatea de acţiune a societăţii în condiţii de acces liber la toate informaţiile de pe piaţă.

Exemplu. O societate achiziţionează pe data de 10.11.200N un nou echipament specializat, în valoare de 120.000 lei. Echipamentul nu va putea fi

utilizat de societate decât începând cu luna mai a anului următor. În situaţia în care la 31 decembrie se constată că societatea intră în imposibilitatea de a-şi continua activitatea, valoarea imobilizării trebuie reconsiderată pornind de la faptul că în perioada imediat următoare societatea este obligată să îl vândă pentru a-şi achita datoriile, în cadrul procesului de lichidare. Fiind un echipament specializat, este foarte probabil ca valoarea de 120.000 lei să nu fie recuperată. Dacă, însă, nu există indicii că societatea nu îşi poate continua activitatea în viitor, evaluarea se face pornind de la principiul că valoarea de 120.000 lei va fi recuperată în decursul mai multor exerciţii financiare prin utilizarea sa în activitate.

Principiul permanenței metodelor

Acesta presupune continuitatea aplicării aceloraşi reguli şi norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate şi prezentarea elementelor situațiilor financiare, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. Dacă însă activitatea economică justifică necesitatea unei alte metode, fie pentru că s-a schimbat contextul economic, fie pentru că alegerea inițială a metodei s-a făcut în mod eronat, sau pentru că o reglementare contabilă impune o astfel de modificare, societatea are posibilitatea schimbării acelei metode.

Exemplu. Societatea ALFA a achiziționat în anul 200N un echipament în valoare de 500.000 lei, pentru care a stabilit recuperarea valorii (amortizarea) în funcție de productivitatea echipamentului. La 31 decembrie 200N societatea constată că are un rezultat prea mic şi doreşte creşterea sa prin schimbarea modalității de calcul a valorii recuperate a activului, utilizând recuperarea în cote egale. În contextul principiului permanenței metodelor societatea nu are voie să schimbe metoda de amortizare deoarece informațiile oferite în perioadele viitore nu ar mai fi comparabile cu cele din perioadele trecute, ceea ce anulează utilitatea situațiilor financiare. Astfel, trebuie păstrată metoda de calcul în funcție de indicatorii productivității.

Principiul prudenței

Valoarea oricărui element trebuie să fie determinată pe baza principiului prudenței. În acest scop se au în vedere următoarele aspecte:

a) se iau în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exercițiului financiar;

b) se ţine seama de toate obligaţiile previzibile şi de pierderile potenţiale care au luat naştere în cursul exerciţiului financiar încheiat sau pe

parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului;

c) se ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, chiar dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

Exemplu. O fabrică de mobilă deține un stoc de cherestea în valoare de 500.000 lei. Ținând cont de creșterea prețurilor la cherestea pe piață, se estimează că valoarea actuală la 31.12.200N este de 700.000 lei. *Ce valoare contabilă trebuie recunoscută pentru stocul de cherestea la 31.12.200N?* Făcând apel la principiul prudenței, raționamentul contabilului este următorul: deși societatea ar putea recupera la 31 decembrie, prin vânzare, valoarea de 700.000 lei în loc de 500.000 lei, datorită faptului că vânzarea nu are loc în mod real, iar valoarea de 700.000 lei se bazează pe o estimare, câștigul posibil de 200.000 lei nu are justificare pentru recunoașterea în contabilitate. *Dar dacă s-ar estima o valoare de 400.000 lei?* În această situație piața ne informează că societatea se poate confrunta cu pierderi în viitor datorate imposibilității recuperării întregii valori a stocurilor. Pentru a nu lua decizii pe o bază instabilă, adică pentru a fi prudentă, societatea recunoaște pierderea probabilă de 100.000 lei. Practic, stocurile vor fi recunoscute în situațiile financiare cu valoarea de 400.000 lei, prin ajustarea valorii inițiale de 500.000 lei cu pierderea probabilă. Astfel, în situațiile financiare sunt prezentate doar beneficiile certe pe care societatea le poate recupera în viitor.

Principiul independenței exercițiului

Conform acestui principiu, pentru întocmirea situațiilor financiare se iau în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

Exemplu. Pe data de 1.09.200N se contractează un împrumut bancar pe termen scurt (7 luni), cu o valoare de 25.000 lei și cu o rată a dobânzii de 30%. Împrumutul se rambursează la sfârșitul duratei împreună cu dobânda aferentă. *Care sunt implicațiile principiului independenței asupra bilanțului din 31.12.200N?* Se pornește de la ideea, că la sfârșitul perioadei de raportare societatea trebuie să includă în situațiile financiare informații complete privind activitatea desfășurată. În ceea ce privește creditul, societatea va da informația că a contractat creditul și încă nu l-a rambursat. Totodată, trebuie să ofere informații și despre faptul că o dată contractat, creditul este utilizat, ceea ce generează pe de o parte cheltuieli la nivelul societății, iar pe de altă parte, datorii privind dobânda de plată pentru perioada utilizării creditului, adică

septembrie – decembrie 200N. Astfel, chiar dacă societatea trebuie să plătească dobânda abia în martie 200N+1, ea nu va aştepta până atunci pentru a oferi informații privind evenimentele din perioada 200N.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de pasiv (capitaluri proprii şi datorii)

În vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ, de capitaluri proprii şi de datorii.

Exemplu. O societate comercială a calculat pentru luna septembrie 200N impozit pe profit de 120.000 lei, impozit pe salarii de 50.000 lei şi dobânzi de plătit pentru creditele luate pe termen lung în valoare de 15.000 lei. *Poate societatea să recunoască aceste elemente cumulat, într-o singură structură de datorii?* Nu. Conform principiului enunțat, societatea trebuie să prezinte informații separate pentru fiecare dintre cele trei elemente de datorii.

Principiul intangibilității

Principiul cere ca valorile şi structura bilanțului de deschidere ale unui exercițiu să corespundă cu cele din bilanțul de închidere al exercițiului precedent. Altfel spus, chiar dacă ulterior întocmirii situațiilor financiare pentru perioada încheiată, apar modificări care ar trebui să afecteze elementele din acea perioadă, societatea nu poate face corecții ale valorilor în situația inițială a perioadei curente, dacă acele corecții nu se regăsesc în situațiile financiare deja întocmite. Ele vor fi considerate erori, iar pentru a prezenta o imagine corectă a societății, vor fi corectate conform unor tratamente precizate în standardele contabile.

Exemplu. O societate comercială a întocmit şi aprobat situațiile financiare aferente exercițiului 200N pe data de 20 martie 200N+1. În situațiile financiare se regăsesc informații despre un proces în care societatea este implicată şi care, pe baza probelor existente la sfârşitul anului, ar putea genera pierderi în valoare de 200.000 lei. Pe data de 30 aprilie, ca urmare a unor probe nou descoperite, procesul se încheie în favoarea societății. Prin urmare, estimarea făcută în situațiile financiare nu este corectă, însă datorită faptului că acestea au fost deja publicate, corecțiile vor fi reflectate abia în valorile de la sfârşitul perioadei 200N+1.

Principiul necompensării

Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă datorii/capitaluri, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor admise de Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Altfel spus, societatea trebuie să prezinte informații detaliate despre toate activele şi datoriile societății şi despre toate cheltuielile şi veniturile, fără a le anula (compensa) unele prin altele.

Exemplu: Societatea comercială GAMA are la începutul anului 200N creanțe (de primit) față de societatea ALFA în valoare de 150.000 lei. În cursul anului societatea GAMA cumpără pe credit comercial materii prime în valoare de 100.000 lei de la ALFA. Această tranzacție creează pentru societatea GAMA o obligație de plată care este recunoscută ca atare în contabilitate. Principiul enunțat obligă, de fapt, la recunoaşterea unei datorii şi nu la anularea creanței existente la începutul perioadei. Astfel, la momentul respectiv GAMA are pe de o parte o creanță de 150.000 lei față de ALFA dar şi o datorie de 100.000 lei față de aceeaşi societate. Ulterior momentului recunoaşterii societățile au posibilitatea realizării operației de compensare între datorii şi creanțe. Cadrul legislativ din fiecare țară este cel care stabileşte criterii privind astfel de operații de compensare.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului

Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor şi tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Exemplu: Societatea comercială ALFA închiriază în regim de leasing financiar un mijloc de transport de la societatea BETA. Perioada de închiriere este de 6 ani, aceeaşi cu perioada de amortizare (durata de viață a autoturismului). Societatea ALFA nu primeşte titlul de proprietate al mijlocului de transport, însă primeşte drepturile de utilizare şi de uzufruct şi are obligația de a acoperi asigurarea. Deoarece ALFA deține drepturile de utilizare şi de uzufruct, se consideră că deține controlul asupra mijlocului de transport, ceea ce permite recunoaşterea lui ca activ al societății ALFA. Astfel, deşi nu are titlul de proprietate (aspectul juridic) asupra imobilizării, faptul că are control asupra beneficiilor economice viitoare aduse de respectiva imobilizare (aspectul economic) este suficient pentru recunoaşterea ei în situațiile financiare ale societății ALFA şi nu ale societății BETA.

Principiul pragului de semnificație

Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeaşi natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Exemplu. Societatea ALFA a recunoscut în cursul exercițiului 200N următoarele elemente de active imobilizate:

Active imobilizate	**Valori (lei)**
Cheltuieli de dezvoltare	20.000
Brevete	10.000
Linie de producție	750.000
Mijloace de transport	350.000
Clădiri	1.500.000
Participații la întreprinderi în cadrul grupului	100.000
Participații la întreprinderi în afara grupului	20.000

Aplicând principiul pragului de semnificație şi agregarea, elementele enumerate pot fi prezentate în bilanț astfel:

Extras din bilanțul societății ALFA la 31 decembrie 200N (lei)

Active imobilizate	**Valori**
Imobilizări necorporale	30.000
Imobilizări corporale	2.600.000
Imobilizări financiare	120.000

În cazul prezentat, deşi imobilizările financiare şi cele necorporale au valori mult mai mici față de imobilizările corporale, acestea trebuie prezentate separat ca urmare a importanței lor relative din punctul de vedere al naturii. Deoarece elementul-rând *Imobilizări corporale* cuprinde structuri importante ca valoare, se poate prezenta o Notă explicativă privind componența elementului.

2.9 INDICATORI DEGAJAȚI PRIN ANALIZA SITUAȚIILOR FINANCIARE

Întreprinderile sunt încurajate să prezinte o analiză financiară efectuată de conducere care să explice principalii factori care au determinat performanța şi

poziția financiară a întreprinderii. Analiza situațiilor financiare poate fi îndreptată către nevoia utilizatorilor de a evalua evenimentele trecute și prezente cu scopul de a confirma sau corecta deciziile luate sau către realizarea unor previziuni în ceea ce privește performanța întreprinderii și riscurile degajate din activitatea desfășurată. Modelul de analiză utilizat frecvent de către întreprinderi este cel bazat pe calculul și interpretarea indicatorilor de lichiditate, de risc, de activitate și de profitabilitate.

Reglementările contabile din țara noastră, armonizate cu Directivele contabile europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate (Raportare Financiară) recomandă prezentarea următorilor indicatori:

- ☑ **indicatori de lichiditate**: lichiditate generală (curentă), lichiditatea imediată (restrânsă) și viteza de rotație a creanțelor și a stocurilor. Sunt indicatori care se înscriu în conceptul de lichiditate așa cum este definit prin Cadrul general al IASB: „Lichiditatea se referă la disponibilitatea numerarului în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente acestei perioade.";
- ☑ **indicatori privind solvabilitatea sau riscul**: gradul de îndatorare, gradul de acoperire a dobânzilor. Conform Cadrului general al IASB „Solvabilitatea se referă la disponibilitățile de numerar pe o perioadă mai lungă de timp în care urmează să se onoreze angajamentele financiare scadente.";
- ☑ **indicatori de activitate sau de gestiune**: viteza de rotație a stocurilor, viteza de rotație a debitelor - clienți, viteza de rotație a creditelor - furnizori, viteza de rotație a activelor imobilizate și viteza de rotație a activelor totale;
- ☑ **indicatori de profitabilitate:** rentabilitatea capitalului angajat și marja brută din vânzări;
- ☑ **indicatori privind rezultatul pe acțiune:** rezultatul pe acțiune și raportul dintre prețul de piață al acțiunii și rezultatul pe acțiune.

Indicatori privind lichiditatea

Acești indicatori dezvăluie capacitatea întreprinderii de a achita datoriile la scadență sau mai degrabă garanția acoperirii datoriilor din capitalul circulant.

Lichiditatea generală (curentă sau a capitalului circulant) exprimă relația dintre activele circulante (curente) și datoriile curente (pe termen scurt sau cu decontare până la un an), astfel:

$$\textbf{Lichiditatea generală} = \frac{\textbf{Active curente}}{\textbf{Datorii curente}}$$

Indicatorul oferă garanția acoperirii datoriilor curente din active curente (circulante). Valoarea orientativă a indicatorului este de 2/1, iar valoarea semnificativă devine numai prin analiza comparativă în timp.

Lichiditatea imediată (restrânsă sau testul acid) se apreciază pe baza raportului:

$$\textbf{Lichiditatea imediată} = \frac{\textbf{Active curente - Stocuri}}{\textbf{Datorii curente}}$$

Este un raport care nuanțează analiza lichidității, în sensul că arată gradul de acoperire a datoriilor curente din activele curente corectate cu valoarea stocurilor. O structură a activelor curente bazată în proporție majoritară pe stocuri trebuie reconsiderată în favoarea creanțelor de încasat, a disponibilităților băneşti şi a titlurilor de valoare negociabile sau plasamentelor pe termen scurt. Valoarea informațională a indicatorului se dezvăluie prin analiza comparativă în timp şi prin raportare la lichiditatea generală.

Nivelul considerat satisfăcător pentru acest indicator este 1, însă cifrele obținute nu trebuie luate ca atare, ci trebuie corelate cu sfera de activitate şi stadiul atins în ciclul comercial. Un nivel ridicat al acestui indicator sugerează, aparent, o lichiditate pozitivă, dar poate, de asemenea, sugera o blocare nerentabilă a fondurilor în stocuri greu vandabile, creanțe incerte şi numerar.

Indicatori privind riscul de solvabilitate al întreprinderii

Sunt indicatori care relevă capacitatea întreprinderii de a-şi desfăşura activitatea pe o perioadă mai lungă de timp.

Gradul de îndatorare arată partea din activele întreprinderii finanțate de creditori, în corespondență cu partea finanțată de proprietari. Relația de calcul a indicatorului este de forma:

$$\textbf{Gradul de îndatorare} = \frac{\textbf{Capital împrumutat}}{\textbf{Capital propriu}}$$

Cu cât nivelul acestui indicator este mai mare, cu atât datoriile întreprinderii sunt mai ferme, iar poziția financiară este mai riscantă. Finanțările în afara bilanțului, ca de exemplu finanțările prin leasing, sunt foarte frecvente, ceea ce face relativă utilitatea ratei de îndatorare în astfel de cazuri.

Gradul de acoperire a dobânzilor este un indicator care arată de câte ori societatea poate achita cheltuielile cu dobânda. Indicatorul este calculat prin raportarea profitului curent (profitul înainte de impozitare şi de cheltuielile cu

dobânda) la valoarea dobânzilor şi dividendelor plătite preferențial, după cum urmează:

$$\textbf{Gradul de acoperire a dobânzilor} = \frac{\textbf{Profitul înainte de impozitare şi de cheltuielile cu dobânzile}}{\textbf{Cheltuielile cu dobânda}}$$

Cu cât este mai mic, cu atât poziția societății este considerată mai riscantă. Dacă o întreprindere este capabilă să genereze o rentabilitate a activelor mai mare decât cheltuielile privind dobânzile, pe ansamblu ea va obține profit. Totodată, societatea este supusă riscului de a nu realiza o rentabilitate a activelor egală cu cheltuielile legate de finanțarea acelor active, generând astfel o pierdere.

Indicatori de activitate sau de gestiune

Sunt indicatori care furnizează informații referitoare la viteza de intrare sau de ieşire a fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii şi la capacitatea întreprinderii de a controla activele circulante şi activitățile comerciale.

Viteza de rotație a stocurilor reflectă mărimea relativă a stocurilor calculată pe baza raportului între costul vânzărilor şi stocul mediu sau sub forma duratei de recuperare a stocurilor:

$$\textbf{Viteza de rotație a stocurilor} = \frac{\textbf{Costul vânzărilor}}{\textbf{Stocul mediu}} = \frac{\textbf{Stocul mediu}}{\textbf{Costul vânzărilor}} \times 365$$

Valoarea informațională a indicatorului se dezvăluie numai în măsura în care se compară cu nivelul optim stabilit în rețeaua de bugete a întreprinderii şi depinde totodată şi de metodə utilizată de societate în evaluarea stocurilor.

Viteza de rotație a creanțelor reflectă eficiența întreprinderii în colectarea creanțelor sale. Se calculează pe baza raportului dintre soldul mediu al creanțelor şi cifra de afaceri, raport exprimat în număr de zile:

$$\textbf{Viteza de rotație a creanțelor} = \frac{\textbf{Soldul mediu clienți}}{\textbf{Cifra de afaceri}} \times 365$$

Între anumite limite rezonabile, cu cât viteza de rotație a creanțelor este mai mare, cu atât este mai bine, ea demonstrează eficacitatea întreprinderii de a încasa creanțele. Valoarea informațională a indicatorului se dezvăluie prin analiza variației în timp şi prin compararea cu durata medie în zile pentru creditarea pe termen scurt a unei întreprinderi.

Viteza de rotație a furnizorilor reflectă perioada de creditare obținută de întreprindere de la furnizorii săi. Se calculează pe baza raportului dintre soldul mediu al furnizorilor şi cifra de afaceri, raport exprimat în număr de zile:

$$\textbf{Viteza de rotație a furnizorilor} = \frac{\textbf{Soldul mediu furnizori}}{\textbf{Achizițiile de bunuri}} \times 365$$

Achizițiile de bunuri pot fi determinate pe baza relației: stoc final – stoc inițial + consumuri.

Un interval mare de timp de onorare a datoriilor comerciale poate fi un semn de slăbiciune sau un semnal de alarmă. În unele cazuri, însă, poate semnala o întreprindere puternică, care încearcă să facă față unei perioade de recesiune economică.

Viteza de rotație a activelor măsoară cât de eficient sunt utilizate activele pentru a produce vânzări sau de câte ori pe parcursul exercițiului financiar, activele au fost transformate în vânzări.

Relația de calcul este de forma **cifra de afaceri/soldul mediu al activelor**, iar valoarea informațională devine semnificativă numai prin analiza în timp.

Indicatori privind profitabilitatea întreprinderii

Sunt indicatori care dezvăluie performanța întreprinderii tradusă prin rezultatele obținute.[1]

Marja profitului sau **marja brută din vânzări** dezvăluie proporția în care fiecare unitate monetară contribuie la obținerea venitului net. O creştere a procentului evidențiază o creştere a capacității întreprinderii de a produce profit. Se calculează pe bază relației:

$$\textbf{Marja brută din vânzări} = \frac{\textbf{Profitul brut din vânzări}}{\textbf{Cifra de afaceri}} \times 100$$

Determinativul brut se referă la marja asupra costului vânzărilor, sau contribuția vânzărilor la obținerea de beneficii. Costul vânzărilor este echivalent costului de producție al producției vândute şi costul de cumpărare al mărfurilor vândute.

Rentabilitatea activelor (rentabilitatea economică) măsoară suma profiturilor obținute corespunzătoare unei unități monetare investite.

Se calculează pe baza relației:

$$\text{Rentabilitatea capitalurilor proprii} = \frac{\text{Profitul înainte de impozitare şi de cheltuielile cu dobânzile}}{\text{Soldul mediu al activelor}}$$

În economiile dezvoltate, se consideră o rentabilitate economică mai mare decât 25%, ceea ce înseamnă că întreprinderea își poate reînnoi activele în minimum patru ani prin excedentul său brut de exploatare. Creşterea în timp a indicatorului se apreciază pozitiv. Valoarea informațională a indicatorului este evidențiată prin punerea în corelație cu marja profitului şi viteza de rotație a activelor. Relația construită în acest sens este de forma:

$$\text{Rentabilitatea activelor} = \text{Viteza de rotație a activelor} \times \text{Marja profitului}$$

Rentabilitatea capitalurilor proprii (rentabilitatea financiară) dezvăluie cât profit s-a obținut corespunzător unei unități monetare investite de proprietar. Creşterea în timp se apreciază pozitiv. Relația de calcul este de forma:

$$\text{Rentabilitatea capitalurilor proprii} = \frac{\text{Profitul înainte de impozitare şi de cheltuielile cu dobânzile}}{\text{Soldul mediu al capitalurilor proprii}}$$

O informație semnificativă se obține în măsura în care rentabilitatea capitalurilor se compară cu rentabilitatea activelor totale. Este cazul efectului de levier sau finanțarea prin îndatorare.

Indicatori privind rezultatul pe acțiune

Rezultatul pe acțiune se determină şi se prezintă în situațiile financiare în scopul analizei performanței întreprinderii. Se calculează ca raport între profitul net atribuibil acțiunilor comune şi numărul de acțiuni comune. Deşi datele privind rezultatul pe acțiune au o utilitate limitată din cauza diferitelor politici contabile aplicate în scopul determinării rezultatului, acurateţea raportării financiare este mărită, dacă numitorul se determină prin metode consacrate.

2.10 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

1. Dispunem de următoarele informații privind averea societății comerciale ALFA:

ELEMENTE	VALORI (lei)
Amortizarea clădirilor	250.000
Amortizarea mijloacelor de transport	20.000
Autoturism Dacia	120.000
Avansuri acordate furnizorilor de servicii	30.000
Avansuri primite de la clienți	45.000
Brevete, licențe, mărci	85.000
Cacao	70.000
Capital social	600.000
Abonamente de plată înregistrate în avans	150.000
Cheltuieli de înregistrare şi înmatriculare	15.000
Clădiri	650.000
Clienți	145.000
Contribuția la asigurările sociale	40.000
Creditori diverşi	55.000
Cutii pentru ambalat bomboane	20.000
Disponibil în cont la bancă	175.000
Echipamente de lucru (halate)	75.000
Fond comercial	150.000
Furnizori	80.000
Impozite şi taxe datorate	140.000
Împrumuturi acordate altor societăți	60.000
Împrumuturi pe termen lung contractate de la bănci, din care 25.000 rambursabile în anul următor	525.000
Linguriţe	30.000
Numerar în casierie	20.000
Prăjituri	120.000
Prime de capital	30.000
Provizioane pentru litigii	125.000

ELEMENTE	VALORI (lei)
Rezerva legală	80.000
Rezultat (profit)	120.000
Repartizarea profitului	100.000
Salarii datorate	300.000
Terenuri	400.000
Titluri de plasament	40.000
Chirii de încasat înregistrate în avans	100.000
Zahăr	55.000

- ☑ Clasificați elementele de mai sus în principalele categorii de active, datorii și capitaluri proprii;
- ☑ Întocmiți bilanțul tip cont și bilanțul tip listă.

2. Completați bilanțul societății comerciale ALFA la 31 decembrie 200N, utilizând informațiile de mai jos:
   - ☑ Societatea comercială s-a înființat la 1 ianuarie 200N-1, an în care a înregistrat un profit de 2.000 lei;
   - ☑ Profitul înregistrat în anul 200N-1 a fost repartizat astfel: 5% rezerve, 10% dividende, diferența reportându-se în anul 200N;
   - ☑ În anul 200N rezultatul exercițiului a fost 1.200 lei;
   - ☑ Valoarea mărfurilor și a creanțelor față de clienți este jumătate din valoarea datoriilor față de furnizori;
   - ☑ Totalul capitalurilor proprii este de 32.100 lei.

ALFA SA

BILANȚ

Încheiat la 31 decembrie 200N

ACTIV (A)		CAPITALURI (C+D)	
Cheltuieli de constituire	3.000	Capital social	?
Construcții	20.000	Rezerve	?
Materii prime	4.400	Rezultat reportat	?
Mărfuri	8.300	Rezultat	1.200
Clienți	?	Furnizori	?
Conturi la bănci	7.500	Dividende de plată	?
TOTAL A	?	**TOTAL C+D**	46.500

3. Se dau următoarele elemente ale societății comerciale ALFA:

ELEMENTE	VALORI (lei)
Cheltuieli cu amortizarea echipamentelor	24.000
Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalități	15.000
Cheltuieli cu impozitul pe profit	76.000
Cheltuieli cu materiile prime	350.000
Cheltuieli cu salariile	220.000
Cheltuieli privind cedarea activelor imobilizate	180.000
Cheltuieli privind diferențele de curs valutar	25.000
Cheltuieli privind dobânzile	87.500
Cheltuieli privind mărfurile	80.000
Subvenții pentru investiții virate la venituri	25.000
Venituri din cedarea activelor imobilizate	20.000
Venituri din diferențe de curs valutar	30.000
Venituri din exproprierea unui teren în scop de utilitate publică	130.000
Venituri din participații	27.000
Venituri din dividende	50.000
Venituri din prestări de servicii	100.000
Variația stocurilor	170.000
Venituri din vânzarea mărfurilor	110.000
Venituri din vânzarea produselor finite	500.000

- ☑ Clasificați elementele de venituri şi cheltuieli conform naturii acestora;
- ☑ Întocmiți contul de profit şi pierdere.

4. Dați exemple de operațiuni care să genereze următoarele tipuri de modificări bilanțiere:
   a. A+X=(C+X)+D;
   b. A+X=C+(D+X);
   c. A-X=(C-X)+D;
   d. A-X=C+(D-X);
   e. A+X-X=C+D;

f. A=(C+X-X)+D;

g. A=C+(D+X-X);

unde: **A** - activ; **C** – capitaluri proprii; **D** – datorii; **X** – elementele care se modifică.

5. Stabiliți tipul de modificare bilanțieră pentru următoarele tranzacții economice:

- ☑ Societatea depune numerarul din casierie în conturi la bancă în valoare de 12.000 lei;
- ☑ Societatea înregistrează dobânda primită pentru disponibilul ținut în contul de la bancă, în valoare de 2.000 lei;
- ☑ Se restituie acționarilor o parte din investiție (capital social), sub forma unui utilaj în sumă de 90.000 lei;
- ☑ Societatea cumpără materii prime de la furnizori în valoare de 15.000 lei, urmând să plătească ulterior (pe credit comercial);
- ☑ Societatea efectuează plata datoriei fată de furnizori în valoare de 15.000 lei, utilizând disponibil din casierie;
- ☑ Se decide creşterea capitalului prin încorporarea rezervelor în valoare de 3.000 lei;
- ☑ Societatea plăteşte datoria față de un furnizor prin contractarea unui credit bancar în valoare de 50.000 lei;
- ☑ Se decide anularea datoriei către societatea ALFA prin emisiune şi acordare de acțiuni în valoare de 5.000 lei;
- ☑ Se decide scăderea capitalului social prin rambursarea către acționari a sumei de 20.000 lei, plata acționarilor urmând să se efectueze ulterior.

Note

[1] Importanța indicatorilor privind profitabilitatea ne-a determinat să detaliem cerințele din reglementările contabile din România. Indicatorii privind profitabilitatea sunt prezentați prin preluare din lucrarea Ghid pentru înțelegerea şi aplicarea IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare, Ed. CECCAR, 2004, autori M. Ristea, C. I. Lungu, I. Jianu

3 ANALIZA ŞI ÎNREGISTRAREA TRANZACȚIILOR ŞI EVENIMENTELOR

Acest capitol descrie câteva din procedeele contabile folosite în practică. Nu vom introduce concepte contabile noi. Procedurile prezentate aici fac mai uşoară sarcina înregistrării diferitelor tranzacții. Deşi multe întreprinderi folosesc un sistem contabil electronic, noi vom descrie procedurile folosite într-un sistem contabil manual întrucât etapele de bază sunt mai uşor înțelese pe sistemul manual.

Cititorii acestei cărți, studenții, au avut deja de-a face cu multe informații contabile. Active, capitaluri proprii, datorii, venituri, cheltuieli, rezultate, bilanț, cont de profit şi pierdere, note etc., toate acestea fac parte din sistemul contabil. Atunci când, cu ajutorul mass-mediei, poți afla informații despre profitul sau pierderea unei întreprinderi, despre dividende, despre banii investiți în transporturi, putem spune că avem de-a face cu informații ce provin din sistemul contabil al acesteia. Chiar înainte de a intra într-un mecanism contabil propriu-zis, cititorul a acumulat aşadar câteva idei despre contabilitate.

Prejudecăți

Problema este că s-ar putea ca unele din aceste idei despre contabilitate să fie eronate. Astfel, ca la orice altă știință, când studiem contabilitatea nu trebuie să avem prejudecăți. Vom descoperi că, aşa cum este ea cu adevărat, contabilitatea poate fi foarte diferită de ceea ce ne-am închipuit. Ne vom da seama că există motive solide pentru aceste diferențe şi că e important să le înțelegem. Pentru a ajunge la un asemenea grad de înțelegere, utilizatorii trebuie să ştie multe lucruri despre conceptele şi tehnicile contabile, să înțeleagă natura şi limitele informației contabile. Nu este necesar, totuşi, să aibă cunoştințele aprofundate ale unui contabil.

Cadrul contabil

Să presupunem că vi s-a cerut să urmăriți evenimentele într-o întreprindere pentru a putea furniza informații utile managementului. O cale de a îndeplini această sarcină ar fi să descrieți evenimentele într-un jurnal similar celui al unui căpitan de vas. După ce țineți un timp jurnalul, căpătați experiență şi începeți să dezvoltați treptat un set de reguli care să vă ghideze eforturile. De exemplu, din moment ce ar fi imposibil de notat fiecare acțiune a fiecărui salariat din întreprindere, v-ați putea dezvolta reguli care să vă ghideze în acțiunea de

alegere a acelor evenimente care sunt destul de importante pentru a fi consemnate. De asemenea, vă dați seama că jurnalul ar fi mult mai valoros dacă ați standardiza anumiți termeni. Astfel, cei care îl vor studia, ar înțelege mai clar ceea ce ați vrut să exprimați. Mai mult chiar, dacă ați standardiza termenii și definițiile lor, ați putea desemna pe altcineva să țină acest jurnal, având în același timp asigurarea că raportarea evenimentelor de către acea persoană oferă exact aceleași informații pe care le-ați fi oferit dacă ați fi ținut jurnalul personal. Ar putea exista mai multe căi de descriere a unui eveniment, toate la fel de bune. Dar, pentru a avea o bază comună de înțelegere, veți selecta doar una dintre acestea pentru sistemul de înregistrări.

Simplificarea înregistrării tranzacțiilor

Tranzacțiile reprezintă *materia primă* a procesului contabil, proces care implică *identificarea* tranzacțiilor, *înregistrarea* acestora și *centralizarea* periodică a efectului acestora în rapoarte care să servească deciziilor managementului. A întocmi un bilanț după fiecare tranzacție devine extrem de dificil mai ales în condițiile unui număr impresionant de tranzacții zilnice. Ca urmare, simplificarea se impune din mai multe considerente și anume:

- ☑ Nevoia de a calcula efectul succesivelor tranzacții asupra rezultatului și regăsirea lor globală în contul de profit și pierdere.
- ☑ Nevoia de a descrie pentru utilizatori (în special investitori) efectul investiției acestora în starea capitalului de la sfârșitul perioadei.
- ☑ Existența dublei înregistrări ca o metodă de înregistrare a datelor financiare aferente tranzacțiilor și care implică fluxuri monetare sau valori monetare între diferite *conturi*. Efectul dublei înregistrări va fi crearea unei rețele de conturi integrate.

3.1 CONTUL. ROLUL, FORMA ŞI STRUCTURA

Ce este contul? Să ne imaginăm că într-un bilanț apare elementul *Casa* 1.000 lei. Tranzacțiile ulterioare în numerar pot afecta această sumă doar în unul din două moduri: o pot crește sau o pot scădea. În loc să majorăm sau să micșorăm elementul prin ștergerea vechii sume și introducerea celei noi după fiecare operație, vom putea scuti un efort considerabil dacă adunăm la un loc toate majorările și, respectiv, toate micșorările și calculăm modificarea netă ce rezultă în urma acestora. La suma inițială vom aduna suma tuturor creșterilor și vom scădea suma tuturor micșorărilor. Diferența reprezintă noul sold al elementului bilanțier. Deși multe întreprinderi folosesc sisteme informatice de

contabilitate, noi descriem în acest capitol procedurile folosite în sistemul contabil manual pentru că paşii de bază în ambele tipuri de sisteme sunt aceiaşi şi este mai uşor să vizualizăm paşii într-un sistem contabil de tip manual.

În contabilitate, *pentru a înregistra, calcula şi controla existentul şi modificările de sens contrar (creşteri, micşorări) ale fiecărui element bilanţier, pe o anumită perioadă de timp, vom folosi instrumentul (model, procedeu) denumit* **cont.**

Cea mai simplă formă de cont, numită **T** pentru că seamănă cu litera T, arată ca în figura 3.1 şi reprezintă o bază bună pentru studiul sistemului partidei duble. Imaginați-vă o pagină care are pe mijloc o linie verticală, reprezentând piciorul **T**-ului, şi o linie orizontală reprezentând linia orizontală a **T**-ului.

531 *Casa*

(Creşteri)		(Micşorări)	
Sold inițial	0		
	2.000	750	
	500	350	
	750	250	
	250	650	
	3.500	*2.000*	
		1.500	Sold final

Fig. 3.1

Acest cont are soldul inițial zero întrucât este vorba de o întreprindere nou înființată. Toate creşterile sunt înregistrate într-una din părți şi toate micşorările în cealaltă parte.

Structura contului

În structura contului sunt cuprinse următoarele elemente:

- ✓ Titlul (denumirea) şi simbolul contului;
- ✓ Debitul şi creditul;
- ✓ Explicația tranzacțiilor înregistrate în cont;
- ✓ Rulajul (mişcarea) contului;
- ✓ Total sume debitoare şi creditoare ale contului;
- ✓ Soldul contului.

Titlul şi simbolul. Pe linia orizontală a **T**-ului sunt scrise *titlul* şi *simbolul cifric* ale contului. Titlul contului exprimă conţinutul economic al elementului bilanțier (bun economic, sursă de finanţare, proces economic sau rezultat financiar) a cărui evidenţă se ține cu ajutorul contului respectiv. În general,

denumirea unui cont reflectă obiectul înregistrat în contul respectiv. Când întâlniți o denumire de cont pe care nu o recunoaşteți, încercați să examinați contextul titlului şi să observați dacă se încadrează în categoria activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor sau cheltuielilor.

În țara noastră, titlul şi simbolul conturilor se stabilesc în mod unitar, prin planul de conturi general elaborat pe economia națională (de exemplu 101 *Capital*, 212 *Construcții*, 371 *Mărfuri*, 401 *Furnizori*, 411 *Clienți*, 456 *Decontări cu asociații privind capitalul*, 121 *Profit şi pierdere* etc.). Simbolurile derivă din poziția pe care o ocupă contul respectiv în structura planului de conturi, facilitează identificarea conturilor şi, respectiv, activitatea practică de contabilitate atât în sistemul manual cât şi în sistemul informatic.

531 *Casa*

D	C

Debit şi credit. Cum se va folosi această formă? Va trebui să memorați forma şi apoi o vom folosi pe tot parcursul manualului; după ce o veți învăța va fi foarte uşor. Iată cum se va proceda. Câte o parte a fiecărui cont va fi folosită pentru a înregistra creşterile în cadrul contului şi partea opusă va fi folosită pentru înregistrarea micşorărilor.

Partea stângă a oricărui cont este denumită *debit* iar partea dreaptă este denumită *credit*. Sumele trecute în partea stângă sunt *debitoare*, iar cele din partea dreaptă *creditoare*. *A debita* un cont înseamnă a înregistra o sumă în partea stângă a contului, iar *a credita* un cont înseamnă a înregistra o sumă în partea dreaptă. Acesta este singurul sens dat în contabilitate verbelor *a debita* şi *a credita*. Totuşi, în limbajul comun, aceste verbe au alt sens. *Credit* are o conotație favorabilă, iar *debit* are o conotație nefavorabilă. În contabilitate, ele nu presupun o judecată a valorii, înseamnă pur şi simplu *dreapta* şi *stânga*. Le abreviem, de regulă, cu **D** şi respectiv **C**. Dacă fiecare cont ar fi privit individual, fără a lua în considerare legăturile cu alte conturi, nu ar prezenta importanță înregistrarea creşterilor în debit sau în credit.

Aşa cum am prezentat în primul capitol, în secolul al XV-lea, un călugăr franciscan, Luca Paciolo a promovat şi popularizat o metodă de folosire a conturilor astfel încât fiecărei sume trecute în debitul unui cont să-i corespundă aceeaşi sumă trecută în creditul altuia, adică o *dublă înregistrare*. De aceea, sistemul contabil este unul în „partidă dublă".

Legătura dintre debitul (D) şi creditul (C) conturilor, stabilită cu ocazia înregistrării operațiilor economice în conturi, poartă denumirea de *corespondența*

conturilor, iar conturile care reflectă o astfel de legătură se numesc *conturi corespondente*.

D	531 *Casa*	C

Explicaţia. *Explicaţia descriptivă* a tranzacţiilor şi evenimentelor înregistrate în cont constă în prezentarea naturii operaţiei, a persoanelor juridice sau fizice implicate, a datei operaţiei, a documentului justificativ utilizat etc., iar *explicaţia contabilă* constă în indicarea sub formă de simbol cifric a contului sau conturilor corespondente.

D	531 *Casa*	C
1/101		12/201

Rulajul. Mişcarea sau sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul sau creditul unui cont ca urmare a creşterilor şi micşorărilor determinate de tranzacţii (evenimente) reprezintă *rulajul contului*. Acesta este de două feluri: rulaj debitor şi rulaj creditor. *Rulajul debitor* reprezintă totalitatea înregistrărilor efectuate în debitul unui cont într-o perioadă de gestiune. *Rulajul creditor* reprezintă totalitatea înregistrărilor efectuate în creditul unui cont într-o perioadă de gestiune. Le abreviem de regulă cu **RD** şi, respectiv, **RC.**

D	531 *Casa*		C
1/101	2.000	12/201	750
5/461	500	6/401	350
7/707	750	8/201	250
9/707	250	10/421	650
RD	**3.500**	**RC**	**2.000**

Total sume. Totalul sumelor unui cont este de două feluri: total sume debitoare şi total sume creditoare. Prin adunarea rulajelor debitoare sau creditoare cu sumele care exprimă, în partea de debit sau de credit, soldul iniţial reflectat de cont la începutul perioadei de gestiune, se obţine *total sume debitoare* şi *total sume creditoare* ale contului respectiv. Le abreviem de regulă cu **TSD** şi respectiv **TSC**.

Soldul. Existentul valoric stabilit la un moment dat la elementul pentru care s-a deschis contul reprezintă *soldul contului*. Se stabileşte ca diferenţă între total sume debitoare şi total sume creditoare calculate pentru perioada analizată. În

funcţie de mărimea sumelor, soldul poate fi sold debitor, sold creditor sau sold balansat (cont soldat). Astfel, dacă totalul sumelor debitoare din cont este mai mare decât totalul sumelor creditoare, contul are *sold debitor*, iar dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul are *sold creditor*. Le abreviem de regulă cu **SD** şi respectiv **SC**.

Relaţiile de calcul pentru sold sunt :

1. TSD – TSC = SD, când TSD > TSC
2. TSC – TSD = SC, când TSC > TSD
3. TSD – TSC = 0, când TSD = TSC

Soldurile se stabilesc de regulă, la sfârşitul perioadei de gestiune, reprezentând *solduri finale* (**Sf**) care, la începutul perioadei următoare de gestiune apar ca *solduri iniţiale* (**Si**).

Folosind sistemul cu T-uri pentru echilibrarea sumelor din debitul şi creditul contului, închiderea conturilor se face prin trecerea soldului final debitor în creditul contului respectiv sau prin trecerea soldului final creditor în debitul contului respectiv.

D	**531 *Casa***		**C**
Si	0		
1/101	2.000	12/201	750
4/461	500	6/401	350
7/707	750	8/401	250
9/707	250	10/421	650
RD	*3.500*	*RC*	*2.000*
TSD	**3.500**	**TSC**	**2.000**
		SfD	**1.500**
TOTAL	3.500	TOTAL	3.500

Remarcă. Închiderea contului 531 *Casa* verifică relaţia balanţieră a acestuia:

Sold iniţial	+	Creşteri	=	Sold final	+	Micşorări
0	+	3.500	=	1.500	+	2.000
		3.500	=		**3.500**	

Forma contului

Elementele care compun structura contului sunt comune pentru toate conturile. Modul de prezentare şi de situare a acestora în cadrul contului este diferit însă, în funcţie de forma de prezentare a contului. În practică se cunosc mai multe forme de prezentare a contului, între care menţionăm: forma bilaterală, forma unilaterală, forma şah etc. În condiţiile utilizării sistemelor

informatice de contabilitate, forma de prezentare a conturilor este adaptată sistemului respectiv de prelucrare automată.

Debit **531 Casa** **Credit**

Data	S	Explicaţii	Sume	Data	S	Explicaţii	Sume
01.01.200N		Sold iniţial	0	10.01.200N	12	Taxă de înmatriculare	750
10.01.200N	1	Capital	2.000	11.01.200N	6	Furnizori	350
12.01.200N	4	Încasări diverse	500	12.01.200N	8	Furnizori	250
17.01.200N	7	Vânzări de mărfuri	750	31.01.200N	10	Salarii	650
31.01.200N	9	Vânzări de mărfuri	250				
		RD	*3.500*			*RC*	*2.000*
		TSD	*3.500*			*TSC*	*2.000*
				31.01.200N		**Sf Debitor**	**1.500**
		TOTAL	**3.500**			**TOTAL**	**3.500**

Fig. 3.2

Esenţa acestei forme de cont coincide cu cea a contului în formă de T; de fapt T-ul poate fi observat cu linii îngroşate. Capetele de coloană se explică prin ele însele, cu excepţia literei S de la „sursă“ (indicând documentul pe baza căruia s-a efectuat înregistrarea). Aceasta este utilă în cazul în care se doreşte verificarea sursei înregistrării la un moment ulterior completării informaţiilor.

Pe parcursul lucrării, vom înregistra tranzacţiile şi evenimentele direct în **T**-uri (forma simplificată a contului). Am utilizat această metodă pentru că este simplă şi eficientă. Chiar şi contabilii profesionişti folosesc T-ul contului pentru a analiza operaţiuni complexe.

Clasificarea conturilor

Clasificarea conturilor este o ordonare a acestora după mai multe criterii în scopul simplificării, identificării, utilizării şi prezentării lor.

Criteriile de clasificare pot fi:

- funcţia economică
- funcţia contabilă
- conţinutul economic

- × sfera de cuprindere
- × rolul în perioadă
- × apartenența la situațiile financiare

Funcția economică diferențiază două categorii de conturi:

☑ Conturi prin care se asigură *gestionarea activelor și capitalurilor* și se redă implicit starea și mișcarea acestora.

☑ Conturi care servesc *calculului valorii recunoscute în bilanț* și sunt cunoscute sub denumirea de *conturi rectificative*. Astfel de conturi sunt de amortizări și provizioane din pierdere de valoare. Prin extindere se pot încadra și conturile de diferențe de preț. Rectificarea presupune adăugarea sau eliminarea unor elemente de această natură din anumite active. Preponderența va fi rectificarea prin scădere.

Exemplu. Societatea ALFA a achiziționat la 01.01.200N un utilaj a cărui valoare de intrare (cost de achiziție) este de 50.000 lei și durata de viață utilă 5 ani. În contabilitate utilajul va fi înregistrat la valoarea de intrare care rămâne neschimbată pe parcursul perioadei de folosință dacă nu se efectuează reevaluări. În bilanțul de la *31 decembrie 200N*, utilajul va fi recunoscut la valoarea neamortizată (40.000 lei), calculată ca diferență între costul de achiziție (50.000 lei) și amortizarea din perioada 200N (50.000 lei/5 ani = 10.000 lei/an).

Funcția contabilă determină identificarea și separarea conturilor în raport de modul de aplicare a regulilor de funcționare. Ca urmare pot să apară conturi de *activ* și conturi de *capitaluri* (capitaluri proprii, datorii, cheltuieli, venituri).

Conținutul economic separă conturile după genul elementelor evidențiate în:

- ✓ *Conturi de active*
  - × imobilizate
  - × curente
  - × asimilate activelor
- ✓ *Conturi de capitaluri proprii*
  - × capitaluri propriu-zise
  - × asimilate capitalurilor proprii
- ✓ *Conturi de datorii*
  - × financiare
  - × comerciale
  - × salariale, sociale
  - × fiscale
  - × asimilate datoriilor

- În general, se poate afirma că sunt conturi de activ conturile de bunuri economice şi sunt conturi de capitaluri conturile de surse, venituri şi cheltuieli.

Sfera de cuprindere vizează gradul de detaliere a elementelor înregistrate în conturi. Ca urmare, elementele pot fi privite global, adică *sintetic* sau în detaliu, adică *analitic*, deci conturile pot fi *sintetice şi analitice*.

Viziunea globală este necesară redării poziţiei financiare şi a performanţei entităţii pe când viziunea detaliată serveşte analizei, controlului şi deciziei.

Rolul în perioadă generează *conturi permanente* şi *conturi temporare* (tranzitorii). Conturile temporare sunt conturile de venituri şi cheltuieli care îşi încetează misiunea în momentul în care se „varsă" în contul de profit şi pierdere.

Apartenenţa la situaţiile financiare conduce la următoarele categorii de conturi:

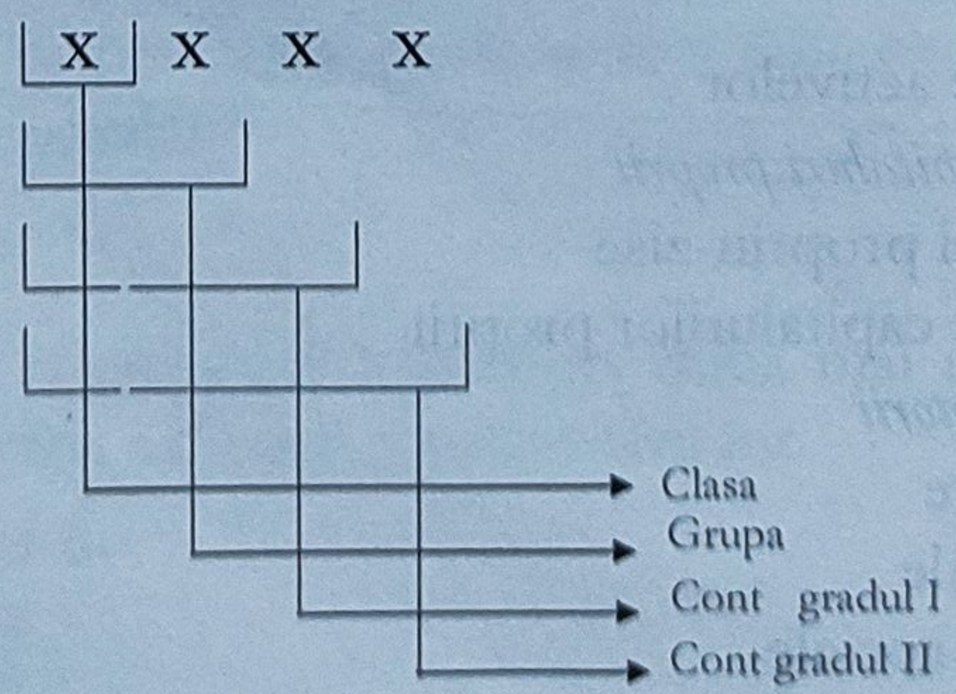
- ✓ conturi de Bilanţ (Clasele 1-5 din Planul de conturi , vezi paragraful 3.2)
- ✓ conturi aferente Contului de profit şi pierdere (Clasele 6-7)
- ✓ conturi în afara Bilanţului (Clasa 8)
- ✓ conturi de gestiune (Clasa 9)

3.2 PLANUL DE CONTURI

Planul de conturi general este *un tablou al întregului sistem de conturi, în cadrul căruia fiecare cont este delimitat printr-o denumire şi simbol cifric, fiind încadrat într-o clasă şi grupă.* Astfel se asigură uniformitate şi unitate de conţinut, funcţie, denumire şi simbolizare a conturilor.

În simbolizarea conturilor se aplică sistemul de numeraţie zecimal. Modul de simbolizare este prezentat în figura 3.3.

FORMATUL GENERAL



EXEMPLU

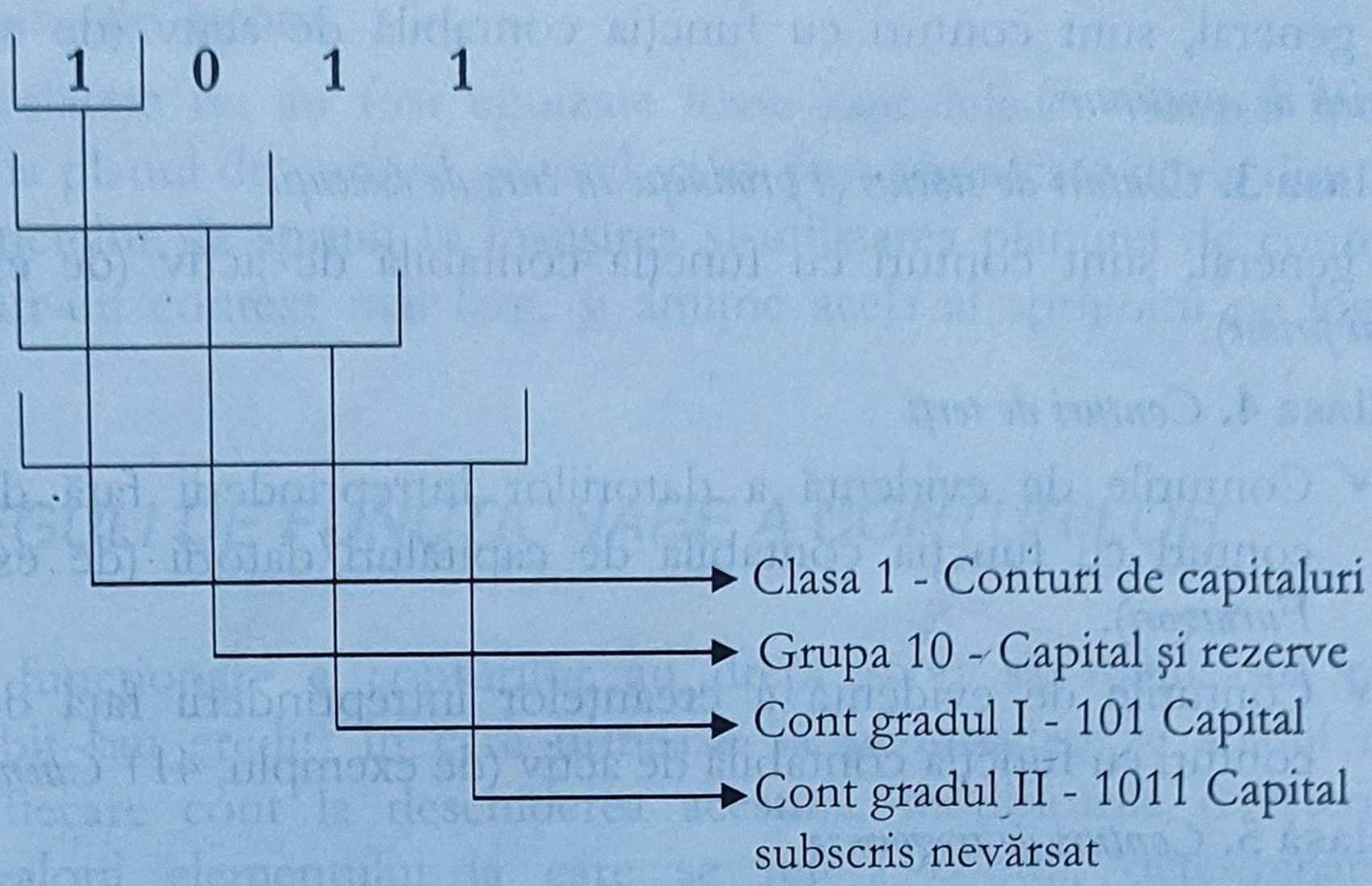


Fig. 3.3

În planul de conturi general se cuprind 9 clase de conturi:

- ☑ Clasa 1 - Conturi de capitaluri
- ☑ Clasa 2 - Conturi de imobilizări
- ☑ Clasa 3 - Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
- ☑ Clasa 4 - Conturi de terți
- ☑ Clasa 5 - Conturi de trezorerie
- ☑ Clasa 6 - Conturi de cheltuieli
- ☑ Clasa 7 - Conturi de venituri
- ☑ Clasa 8 - Conturi speciale
- ☑ Clasa 9 - Conturi de gestiune

Planul de conturi este prezentat în Anexa 1 și corespondența cu situațiile financiare în Anexa 2.

Analizând planul de conturi general în ansamblul său, dar și principalele componente, constatăm că există mai multe puncte de sprijin ce au rolul de a-i spori accesibilitatea. Iată câteva asemenea **puncte de sprijin:**

☑ **Clasa 1.** *Conturi de capitaluri*

În general, sunt conturi cu funcția contabilă de capitaluri (de exemplu, 101 *Capital social*).

☑ **Clasa 2.** *Conturi de imobilizări*

În general, sunt conturi cu funcţia contabilă de activ (de exemplu, 201 *Cheltuieli de constituire*).

☑ **Clasa 3.** *Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie*

În general, sunt conturi cu funcţia contabilă de activ (de exemplu, 301 *Materii prime*).

☑ **Clasa 4.** *Conturi de terţi*

- ✓ Conturile de evidenţă a datoriilor întreprinderii faţă de terţi sunt conturi cu funcţia contabilă de capitaluri/datorii (de exemplu, 401 *Furnizori*).
- ✓ Conturile de evidenţă a creanţelor întreprinderii faţă de terţi sunt conturi cu funcţia contabilă de activ (de exemplu, 411 *Clienţi*).

☑ **Clasa 5.** *Conturi de trezorerie*

În general, conturile au funcţia contabilă de activ (de exemplu, 531 *Casa*).

☑ **Clasa 6.** *Conturi de cheltuieli*

Cheltuielile prin definiţie generează diminuări ale capitalurilor proprii, iar funcţia contabilă a conturilor de cheltuieli derivă din efectul pe care acestea îl au asupra rezultatului exerciţiului, ca parte componentă a capitalurilor proprii. Astfel, cheltuielile sunt asimilate conturilor de capitaluri proprii şi determină o modificare a acestora de tipul $C - x$ (de exemplu, 601 *Cheltuieli cu materiile prime*).

☑ **Clasa 7.** *Conturi de venituri*

Veniturile prin definiţie generează majorări ale capitalurilor proprii şi astfel funcţia contabilă a conturilor de venituri derivă din efectul pe care acestea îl au asupra rezultatului exerciţiului, ca parte componentă a capitalurilor proprii. Astfel, veniturile sunt asimilate conturilor de capitaluri proprii şi determină o modificare a acestora de tipul $C + x$ (de exemplu, 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*).

☑ *Conturile de amortizări.* Amortizările sunt elemente rectificative care corectează activele imobilizate, reprezentând prin definiţie ieşiri de resurse (A-x) care afectează beneficiile economice.

☑ *Conturile de provizioane. Provizioanele* sunt elemente rectificative care corectează structuri bilanţiere:

- ✓ pierderea reversibilă de valoare a activelor (A-x), denumite în reglementările naţionale *Provizioane pentru deprecierea activelor*;

- ✓ creşterea valorii datoriilor probabile (D+x), denumite în reglementările naționale *Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli.* Acestea reprezintă elemente de datorii.

Prin cele relatate nu au fost epuizate toate aspectele ce vizează sporirea accesibilității la planul de conturi general, ci au fost remarcate unele dintre ele. Existența punctelor de sprijin în însuşirea şi utilizarea planului de conturi se încadrează într-un context mai larg, şi anume acela al sprijinirii pe logică a contabilității.

3.3 REGULI DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Regulile de funcționare a conturilor au drept scop să stabilească partea contului (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze soldul inițial existent în fiecare cont la deschiderea acestuia, modificările (creşteri sau micşorări) valorii elementului la care se referă contul, determinate de tranzacțiile, evenimentele, operațiile economice şi soldul final al conturilor existent la închiderea acestora la sfârşitul unei perioade. Acestea au ca punct de plecare bilanțul cu structurile sale (active, capitaluri proprii şi datorii) şi cele două principii de bază ale contabilității: dubla reprezentare şi dubla înregistrare.

În capitolul al doilea s-a arătat că activele sunt dispuse în partea stângă a bilanțului, format orizontal, iar capitalurile sunt dispuse în partea dreaptă a bilanțului. Vă amintiți? Astfel, activele pot fi „gândite" ca „părți de stânga", iar capitalurile pot fi gândite ca „părți de dreapta". Poziția opusă a celor două categorii ale bilanțului (activ şi capitaluri) face ca regulile de funcționare a celor două feluri de conturi să fie de sens opus.

Prima regulă care trebuie reținută este aceea că:

- ☑ toate conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita (partea stângă a contului) şi se debitează cu soldul inițial al conturilor de activ;
- ☑ conturile de capitaluri încep să funcționeze prin a se credita (partea dreaptă a contului) şi se creditează cu soldul inițial al conturilor de capitaluri.

A doua regulă importantă este aceea că:

- ☑ toate conturile de activ înregistrează în debit creşterile (intrările) elementelor de active; iar
- ☑ toate conturile de capitaluri înregistrează în credit creşterile (intrările) elementelor de capitaluri.

A treia regulă care trebuie ţinută minte este aceea că:

- ☑ toate conturile de activ înregistrează în credit (partea dreaptă a contului) micşorările elementelor de active; iar
- ☑ conturile de capitaluri înregistrează în debit (partea stângă a contului) micşorările (ieşirile) elementelor de capitaluri.

A patra regulă de funcţionare a conturilor este aceea că:

- ☑ toate conturile de activ au totdeauna sold final debitor sau sunt soldate (echilibrate, balansate); iar
- ☑ toate conturile de capitaluri au totdeauna sold final creditor sau sunt soldate (echilibrate, balansate).

Regulile de funcţionare a conturilor sunt ilustrate în figura 3.4.

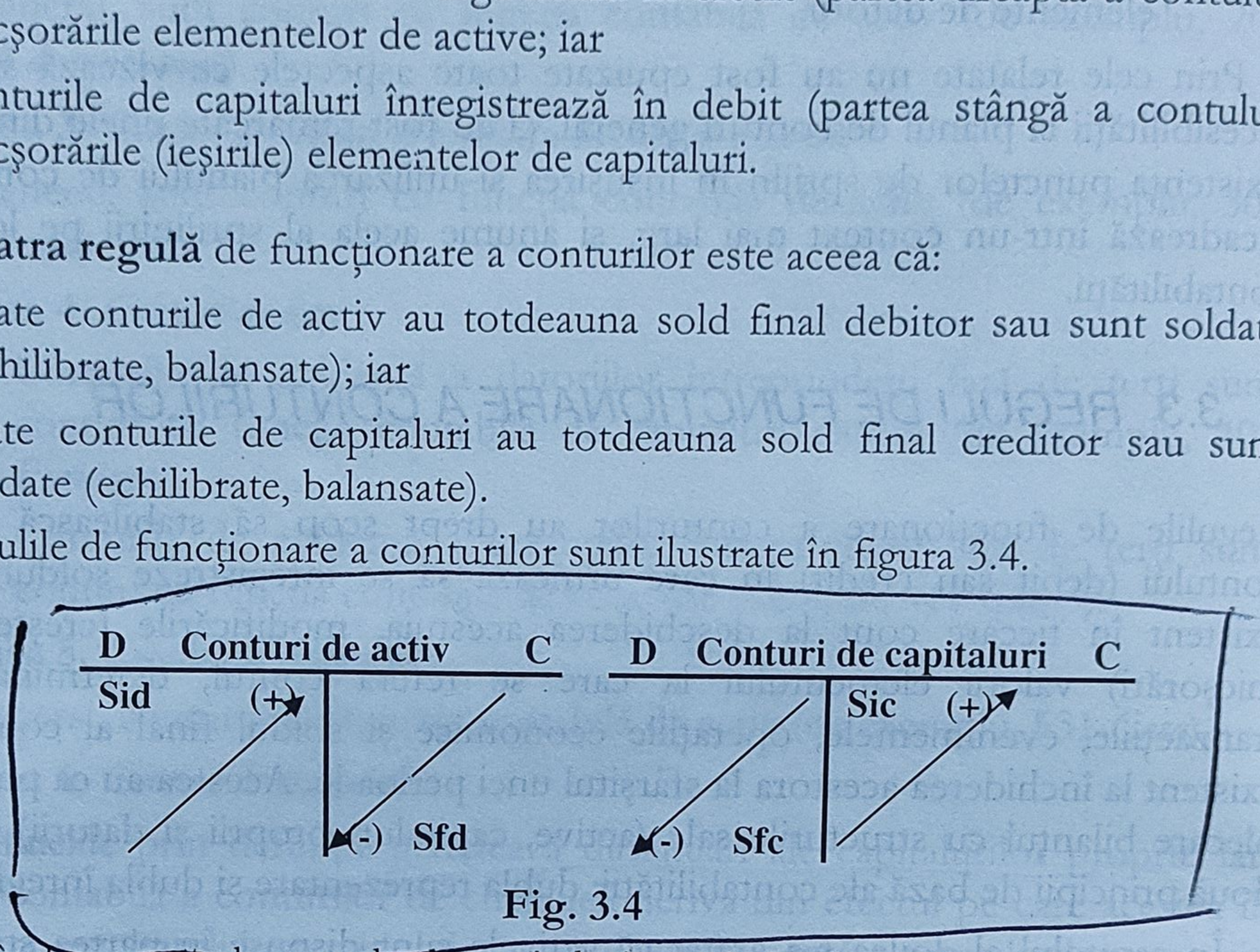


Fig. 3.4

Ţinând cont că elementele de capitaluri cuprind atât capitalurile proprii cât şi datoriile, putem schematiza regulile de funcţionare astfel:

Debit	**Credit**
Sold (existent) de active	Sold (existent) de capitaluri proprii Sold (existent) de datorii
Creşteri de active (A+)	Creşteri de capitaluri proprii (C+)
Diminuări de capitaluri proprii (C-)	Creşteri de datorii (D+)
Diminuări de datorii (D-)	Diminuări de active (A-)

Corelaţia între înregistrarea creşterilor şi natura soldurilor:

Conturi de...	**Creşteri înregistrate în ...**	**Soldul normal este...**
Active	Debit	Debitor
Datorii	Credit	Creditor
Capitaluri proprii	Credit	Creditor
Venituri (vezi par. 3.6)	Credit	Creditor
Cheltuieli (vezi par. 3.6)	Debit	Debitor

Marea majoritate a conturilor funcţionează după regulile enunțate mai sus. Sunt însă şi conturi care au un comportament variabil în ceea ce priveşte soldul final. După soldul pe care-l prezintă la sfârşitul perioadei de gestiune, conturile pot fi de două feluri: conturi rnonofuncţionale şi conturi bifuncționale.

Conturile monofuncționale sunt conturile care la sfârşitul perioadei de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor. Ele sunt totdeauna numai conturi de activ sau numai conturi de capitaluri.

Conturile bifuncționale sunt conturile care, la un moment dat, pot avea fie sold debitor (se încadrează în categoria conturilor de activ), fie sold creditor (se încadrează în categoria conturilor de capitaluri).

3.4 ANALIZA CONTABILĂ A TRANZACȚIILOR

Fiecare tranzacție consemnată într-un document, înainte de înregistrarea ei în contabilitate, trebuie să fie supusă analizei contabile în vederea determinării efectului dual asupra conturilor. Această analiză are drept rezultat stabilirea conturilor ce sunt afectate de tranzacții şi în ce mod. De asemenea, acest rezultat trebuie să respecte cele două ecuații fundamentale:

☑ **Activ = Capital propriu + Datorii**

☑ **Debit = Credit**

Realizarea analizei contabile presupune parcurgerea, în general, a următoarelor etape:

☑ **Determinarea naturii operației,** adică stabilirea conținutului tranzacției ce trebuie înregistrată în contabilitate.

☑ **Modificarea elementelor bilanțiere,** stabilirea modificărilor care se produc în structura elementelor bilanțiere, conținutul şi sensul modificărilor. După cum ştiți, tipurile de modificări bilanțiere sunt:

$A+x-x=C+D$; $A=(C+x-x)+D$; $A=C+(D+x-x)$;

$A=(C+x)+(D-x)$; $A=(C-x)+(D+x)$; $A+x=(C+x)+D$;

$A+x=C+(D+x)$; $A-x=(C-x)+D$; $A-x=C+(D-x)$.

☑ **Identificarea conturilor corespondente,** adică stabilirea conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze tranzacţia, baza elementelor bilanțiere modificate.

☑ **Debit sau credit,** adică determinarea, pe baza regulilor de funcţionare a conturilor, a părţii din fiecare cont (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze tranzacţia.

☑ **Formula contabilă,** respectiv întocmirea, pe baza analizei contabile efectuate, a formulei (egalităţii) contabile.

Rezultă că *scopul final* al analizei contabile îl constituie *întocmirea formulei contabile*, pe baza căreia se înregistrează tranzacţiile în contabilitate.

Formula contabilă exprimă, sub formă grafică, modificările pe care le determină fiecare tranzacţie pe baza dublei înregistrări, sub formă de egalitate valorică.

Structura formulei contabile se reflectă prin:

- ✓ Conturile corespondente;
- ✓ Semnul „=";
- ✓ Semnul „%", utilizat în înţelesul de „următoarele", atunci când în formula contabilă intră în corespondenţă mai mult de două conturi;
- ✓ Sumele.

În formula contabilă, contul (conturile) care se debitează se aşează în stânga semnului egalităţii, deoarece debitul este partea stângă a unui cont, iar contul (conturile) care se creditează se aşează în partea dreaptă a semnului egalităţii, deoarece creditul este partea dreaptă a unui cont. Prin ataşarea explicaţiei descriptive a operaţiunilor în cauză la elementele formulei contabile rezultă noţiunea de *articol contabil*.

În funcţie de numărul conturilor corespondente care compun formula contabilă, putem avea:

☑ formule contabile simple; şi

☑ formule contabile compuse.

În cazul formulelor contabile simple, tranzacţia generează modificări numai la două elemente bilanţiere, un cont care se debitează şi un cont care se creditează. Modelul este de forma:

Cont debitor = Cont creditor Suma

Când analizează o tranzacţie, chiar şi un începător îşi dă seama că o jumătate din formula contabilă este relativ evidentă. Dacă aţi urmărit totul până acum, veţi observa că sunteţi capabili să înregistraţi corect, raţional,

științific tranzacțiile în contabilitate și nu în mod intuitiv, mecanicist. Să ne obișnuim cu mecanismul contabil urmărind câteva exemple.

Tranzacția 1. Se constituie o întreprindere cu un capital de 1.000 lei; un număr de cinci persoane subscriu să cumpere cele 500 de acțiuni emise, în valoare nominală de 2 lei/acțiune.

Pentru a înregistra *tranzacția 1* efectuăm analiza contabilă astfel:

☑ **Natura operației.** Subscrierea capitalului social pentru înființarea întreprinderii.

☑ **Modificările bilanțiere**. Recunoaștem o creștere a dreptului de creanță a întreprinderii asupra acționarilor, element de activ și, simultan, o creștere (constituire) a capitalului social, element de capitaluri proprii. Dacă ați urmărit totul până acum, veți observa că tranzacția supusă analizei se încadrează în modificarea bilanțieră de tipul:

$$A + x = (C + x) + D$$

1.000 Acționari ↓ — 1.000 Capital ↓

☑ **Conturi corespondente.** Pentru elementele bilanțiere modificate sunt destinate conturile: 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* și 1011 *Capital subscris nevărsat.*

☑ **Debit sau credit.** Acum cunoașteți regulile de funcționare ale conturilor, nu ne rămâne decât să le aplicăm:

- ✓ 456 *Decontări cu asociații privind capitalul*, cont bifuncțional, cu funcția contabilă de activ, având de înregistrat o creștere, se debitează;
- ✓ 1011 *Capital subscris nevărsat*, cont de capitaluri proprii, având de înregistrat o creștere, se creditează.

☑ **Formula contabilă.** Să ne reamintim elementele structurale și nu ne rămâne decât să întocmim formula contabilă:

456	=	1011	1.000 lei
Decontări cu asociații privind capitalul		*Capital subscris nevărsat*	

Această tranzacție generează modificări în cele două elemente reflectate prin intermediul T-urilor astfel:

456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*			1011 *Capital subscris nevărsat*		
D		C	D		C
1/101	1.000			1/456	1.000

Atenţie !!! Vom prezenta o altă modalitate de deducere a formulei contabile fără a mai urma, în mod expres, etapele generale ale analizei contabile. Această modalitate presupune:

- ☑ Cunoaşterea încadrării corecte a elementelor în structurile de activ (A) şi capitaluri (C+D), respectiv, în conturile prevăzute în planul de conturi general. S-au prezentat în acest capitol puncte de sprijin în vederea sporirii accesibilităţii la planul de conturi;
- ☑ Cunoaşterea regulilor de funcţionare a conturilor.

Pentru a susţine această variantă, reluăm tranzacţia 1 şi stabilim formula contabilă astfel:

- ✓ subscrierea capitalului social
- ✓ 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*, se constituie creanţa întreprinderii fată de acţionari, A+→**D**ebit
- ✓ 1011 *Capital subscris nevărsat*, constituirea capitalului subscris nevărsat, C+→**C**redit

456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	=	1011 *Capital subscris nevărsat*	1.000 lei

Să încercăm un alt exemplu:

Tranzacţia 2. Acţionarii depun suma de 1.000 lei în contul de la bancă al întreprinderii, reprezentând contravaloarea acţiunilor primite de la societate.

Analiza. Această tranzacţie reprezintă micşorarea creanţelor întreprinderii asupra acţionarilor (A-) şi, în acelaşi timp, creşterea disponibilului întreprinderii păstrat în contul de la bancă (A+).

Stabilim formula contabilă pentru tranzacţia 2:

- ✓ vărsarea capitalului subscris
- ✓ 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*, A-→**C**redit
- ✓ 512 *Conturi curente la bănci*, A+→**D**ebit

512 *Conturi curente la bănci*	=	456 *Decontări cu asociații privind capitalul*	1.000 lei

Reflectarea informațiilor în conturi se face astfel:

456 *Decontări cu asociații privind capitalul*

D			C
1/101	1.000	2/512	1.000

512 *Conturi curente la bănci*

D			C
1/456	1.000		

În cazul **formulei contabile compuse,** tranzacția generează modificări la mai mult de două elemente bilanțiere, astfel:

☑ Două sau mai multe conturi care se debitează şi un cont care se creditează. Modelul este de forma:

% **Conturi debitoare**	=	**Cont creditor**	**Suma**

Tranzacția 3. Întreprinderea se aprovizionează cu materii prime şi mărfuri în valoare de 500 lei, respectiv 800 lei, conform facturii furnizorului.

Analiza. În mod evident, creşte valoarea stocurilor de materii prime şi de mărfuri în întreprindere (A+) şi, în acelaşi timp, cresc datoriile întreprinderii față de furnizor (D+).

Nu ne rămâne decât să stabilim formula contabilă pentru înregistrarea în contabilitate a tranzacției 3:

- ✓ aprovizionarea cu materii prime şi mărfuri
- ✓ 301 *Materii prime*, A+→**D**ebit
- ✓ 371 *Mărfuri*, A+→**D**ebit
- ✓ 401 *Furnizori*, D+→**C**redit

%	=	401 *Furnizori*	1.300
301 *Materii prime*			500
371 *Mărfuri*			800

D	301 *Materii prime*	C
3/401	500	

D	401 *Furnizori*	C
	3/301	1.300
	371	

D	371 *Mărfuri*	C
3/401	800	

☑ Un cont se debitează şi două sau mai multe conturi se creditează. Modelul este de forma:

Cont debitor	=	**%**	**Suma**
		Conturi creditoare	

Tranzacţia 4. La sfârşitul perioadei de gestiune (lunii), întreprinderea a realizat încasări în numerar în sumă de 400 lei din servicii prestate terţilor şi 700 lei din vânzări de mărfuri.

Analiza. Cum plata s-a efectuat pe loc, creşte disponibilul în numerar (A+) şi, în acelaşi timp, se obţin venituri din prestarea de servicii şi din vânzarea mărfurilor (C+).

- ✓ încasări în numerar
- ✓ 531 *Casa*, A+→**D**ebit
- ✓ 704 *Venituri din lucrări executate şi servicii prestate*, C+→**C**redit
- ✓ 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*, C+→**C**redit

Stabilim formula contabilă pentru înregistrarea în contabilitate a tranzacţiei 4.

531 *Casa*	=	%	1.100
		704 *Venituri din lucrări executate şi servicii prestate*	700
		707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	400

531 *Casa*

D		C
4/704	1.100	
707		

704 *Venituri din lucrări executate și servicii prestate*

D		C
	4/531	700

707 *Venit din vânzarea mărfurilor*

D		C
	4/531	400

3.5 STORNAREA

Erorile contabile şi corecția acestora

Înregistrările contabile nu pot fi corectate prin ştergerea sau tăierea sumelor înregistrate în conturi şi înscrierea sumelor corecte. Un mod specific contabilității de corectare a erorilor intervenite la înregistrarea tranzacțiilor în conturi este reprezentat de operațiile de stornare. Astfel, formulele contabile de stornare (de corectare) pot fi:

- ☑ formule contabile de stornare în negru;
- ☑ formule contabile de stornare în roşu.

Formulele contabile de stornare în negru constau în anularea înregistrării efectuate anterior greşit, *prin inversarea conturilor corespondente din formula contabilă respectivă* şi apoi întocmirea şi înregistrarea formulei contabile corecte.

Tranzacția 5. Întreprinderea se aprovizionează cu mărfuri în sumă de 400 lei, conform facturii furnizorului.

Analiza. Tranzacția determină creşterea valorii stocului de mărfuri şi, în acelaşi timp, creşterea datoriilor faţă de furnizor.

Presupunem că la stabilirea formulei contabile pentru înregistrarea tranzacției 5 privind aprovizionarea cu mărfuri s-a utilizat contul 345 *Produse finite*, în locul contului 371 *Mărfuri*. Formula contabilă înregistrată în mod eronat:

- ✓ aprovizionarea cu produse finite

✓ 345 *Produse finite*, A+→**D**ebit

✓ 401 *Furnizori*, D+→**C**redit

345 *Produse finite* = 401 *Furnizori* 400 lei

Cum procedăm pentru a anula formula contabilă înregistrată eronat prin stornarea în negru?

5.1. Inversăm conturile corespondente în formula de mai sus.

401 *Furnizor* = 345 *Produse finite* 400 lei

Remarcă. Prin înregistrarea formulei contabile 5.1., formula contabilă 5 înregistrată anterior eronat se anulează.

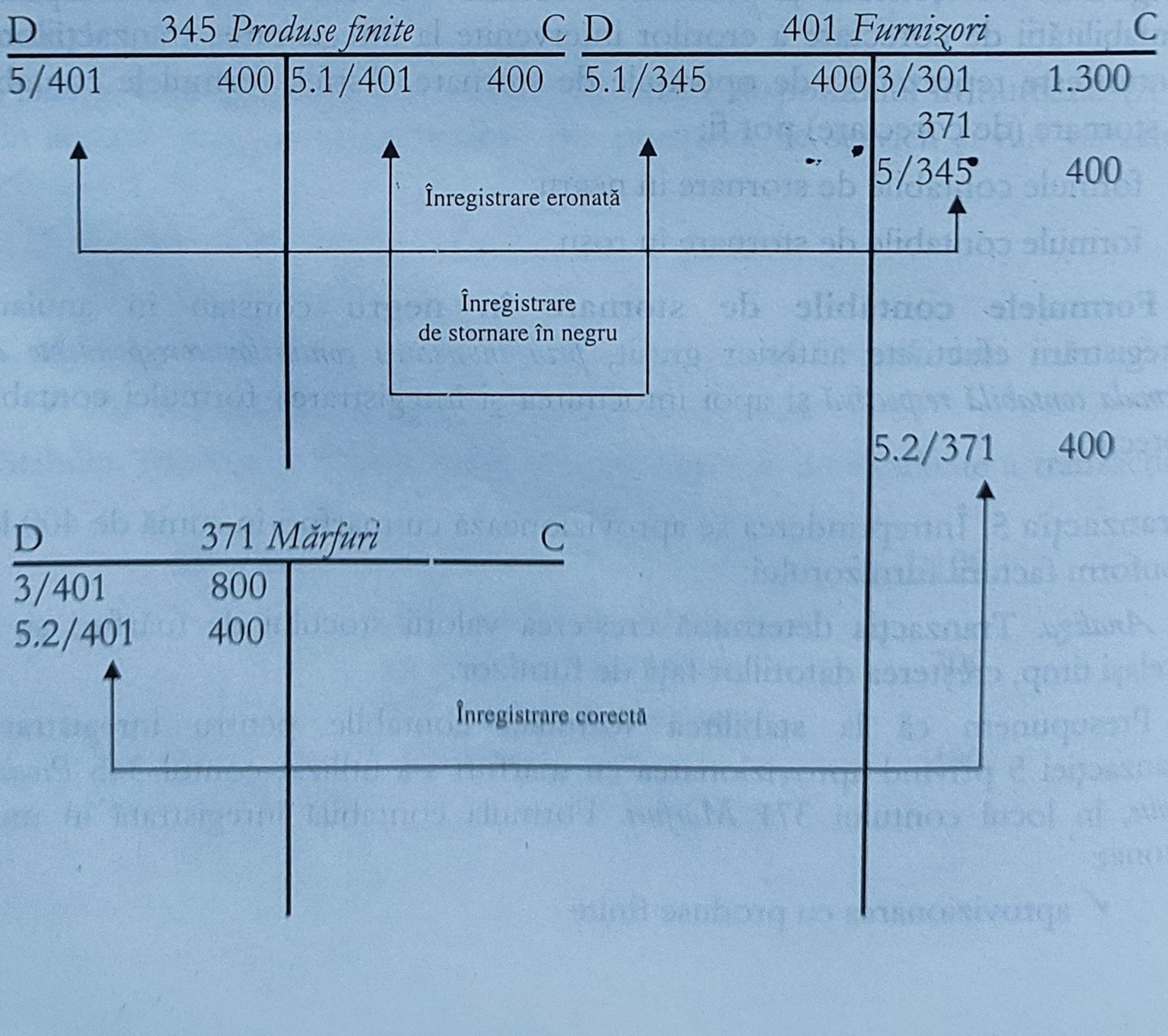
5.2. Înregistrăm formula contabilă corectă.

✓ aprovizionarea cu mărfuri

✓ 371 *Mărfuri* A+→**D**ebit

✓ 401 *Furnizori* D+→**C**redit

371 *Mărfuri* = 401 *Furnizori* 400 lei



Formulele contabile de stornare în roşu constau în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit *prin întocmirea şi înregistrarea unei noi formule contabile similară cu cea eronată, însă cu sumele înscrise în roşu* (sau în negru, dar suma încadrată în paranteze ori în chenar). Înscrierea unei sume în roşu are semnificaţia în contabilitate a unor valori cu semnul „–”, având ca efect anularea sumei înscrisă anterior în mod eronat.

Să luăm acelaşi exemplu, tranzacţia 5, de la stornarea în negru, când mărfurile aprovizionate de la furnizor au fost eronat înregistrate ca produse finite prin formula contabilă:

345 *Produse finite* = 401 *Furnizori* 400 lei

Pentru corectarea erorii procedăm astfel:

5.1. Întocmim aceeaşi formulă contabilă, dar cu suma încadrată în paranteze (înregistrare în roşu).

345 *Produse finite* = 401 *Furnizori* (400) lei

Remarcă: Prin înregistrarea formulei contabile 5.1., formula contabilă 5 înregistrată anterior eronat se anulează.

Înregistrăm formula contabilă corectă:

- ✓ aprovizionarea cu mărfuri
- ✓ 371 *Mărfuri*, A+→Debit
- ✓ 401 *Furnizori*, D+→Credit

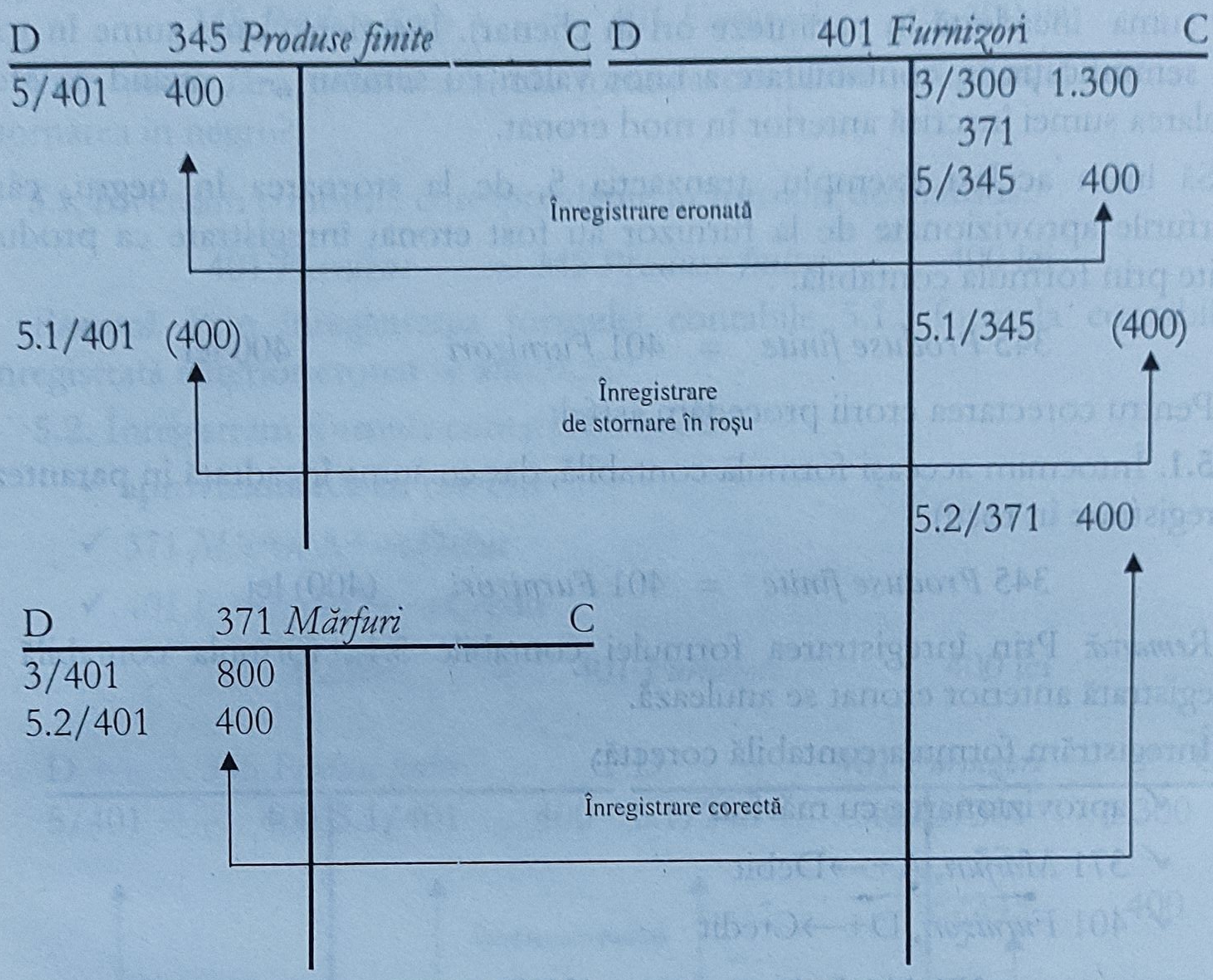
371 *Mărfuri* = 401 *Furnizori* 400

Remarcă. De menţionat că, în ambele cazuri de stornare, negru sau roşu, se ajunge la acelaşi sold final în conturi, atingându-se scopul propus de corectare a înregistrărilor contabile eronate.

Stornarea în negru are dezavantajul faţă de stornarea în roşu că duce la: (1) denaturarea rulajelor conturilor utilizate, pe care le măreşte artificial cu sume care în realitate nu corespund unor tranzacţii, ci unor operaţii de corectare; (2) stabilirea, în anumite cazuri, a unor corespondenţe ireale în conturi.

Observăm la contul 345 *Produse finite* un rulaj debitor ce corespunde, de regulă, unor intrări de produse finite şi un rulaj creditor care exprimă, în general, ieşiri de produse finite. Tranzacţia 5, în realitate, nu a determinat nici o intrare de produse finite şi nici operaţia 5.1 nu a determinat o ieşire de produse finite. La contul 401 *Furnizori*, tranzacţia 5 determină o creştere a datoriilor faţă de furnizor ca urmare a aprovizionării de mărfuri, fără nici o achitare a datoriei

(operaţia 5.1), care să conducă la rulaje debitoare. Pentru aceste motive recomandăm utilizarea stornării în roşu.



3.6 ÎNCHIDEREA CONTURILOR

Conturi permanente şi conturi temporare

Conturile permanente, numite şi conturi bilanţiere, sunt conturile ce reprezintă elementele bilanţului (active, capitaluri proprii şi datorii). Conturile temporare, numite şi conturi de procese, sunt conturile de cheltuieli (clasa 6) şi venituri (clasa 7). Acestea reprezintă elemente ale contului de profit şi pierdere şi afectează valorile bilanţiere prin intermediul rezultatului, ca element de capitaluri proprii.

Conturi permanente. La sfârşitul perioadelor de gestiune, conturile permanente suportă procedural o operaţie de închidere prin calculul indicatorilor (rulaje şi total sume), de stabilire a soldurilor, iar soldurile finale devin solduri iniţiale ale perioadelor următoare. Figura 3.2 din acest capitol arată procedura de închidere a unui cont de activ. Prin urmare, soldul final al

contului 531 *Casa* pe 31 ianuarie devine sold iniţial pe 1 februarie. Pentru un cont de capitaluri procedura este similară.

Conturi temporare. Procedura de închidere pentru conturile temporare, de venituri şi cheltuieli, diferă puţin de cea a conturilor permanente. La aceste conturi este nevoie să calculăm total sume creditoare pentru conturile de venituri şi total sume debitoare pentru conturile de cheltuieli.

Conturile temporare de venituri şi cheltuieli reprezintă, de fapt, subdiviziuni ale rezultatului exerciţiului. La sfârşitului perioadelor de gestiune, conturile temporare de venituri şi cheltuieli sunt închise prin contul 121 *Profit şi pierdere*, pentru a putea determina efectul veniturilor şi cheltuielilor – profit sau pierdere. Procesul de închidere constă în transferarea totalului sumelor din fiecare cont temporar către contul de cliring (compensare), transferare realizată prin intermediul unei formule contabile.

Conturile temporare de venituri şi cheltuieli nu prezintă sold nici la începutul perioadelor de gestiune şi nici la sfârşitul lor.

Pentru a ne reaminti, conturile de active şi capitaluri (conturile din bilanț) au în general solduri inițiale şi finale - sume reportate de la un exercițiu la altul. Conturile de cheltuieli (clasa 6) şi venituri (clasa 7) nu au solduri inițiale sau finale, pentru că ele sunt soldate la sfârşitul perioadelor de gestiune, aceasta fiind condiția de pregătire şi preluare a lor în perioada de gestiune viitoare.

3.7 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

Întrebări

1. De ce sistemul de înregistrare a tranzacțiilor este numit al dublei înregistrări (al partidei duble)? Care este specificul său?
2. Care sunt regulile de funcționare a conturilor pentru active, datorii şi capitaluri proprii?
3. De ce regulile de funcționare a conturilor sunt identice pentru datorii şi capitaluri proprii?
4. Care sunt etapele analizei contabile a unei tranzacţii?

Aplicația 1. Modificări ale elementelor bilanțiere

O societate comercială are următorul bilanț la 1 ianuarie 200N:

ACTIVE (A)	VALORI	CAPITALURI (C+D)	VALORI
Imobilizări		Capital social	30.000
corporale	25.000	Rezerve	5.000
Mărfuri	5.000	Credite bancare	
Clienți	4.000	pe termen lung	8.000
Conturi la bănci	9 000	Furnizori	3.000
Casa	7.000	Salarii datorate	4.000
TOTAL	**50.000**	**TOTAL**	**50.000**

În luna ianuarie societatea efectuează următoarele tranzacții:

- 5 ianuarie 200N întreprinderea depune 5.000 lei din numerarul din casă în contul deschis la bancă;
- 10 ianuarie 200N pe baza hotărârii AGA 3.000 lei din rezervele constituite se utilizează pentru a mări capitalul social;
- 15 ianuarie 200N întreprinderea achiziționează materii prime de la furnizori în valoare de 6.000 lei, urmând să le plătească pe 30 ianuarie;
- 20 ianuarie 200N întreprinderea restituie jumătate din creditul bancar pe care îl deținea la 1 ianuarie;
- 25 ianuarie 200N se consumă materii prime în valoare de 4.000 lei.

☑ Stabiliți elementele care se modifică, sensul modificării şi ecuația aferentă pentru tranzacțiile de mai sus şi întocmiți bilanțul după fiecare tranzacție.

Aplicația 2. Reguli de funcționare a conturilor de capitaluri

Soldul la 01.01.200N al contului 401 *Furnizori* este de 60.000 lei. Pe data de 5.01.200N societatea plăteşte furnizorilor 25.000 lei din contul de la bancă iar pe data de 15.01.200N societatea cumpără mărfuri în valoare de 35.000 lei pe bază de factură.

☑ Efectuați analiza contabilă a tranzacțiilor.

☑ Întocmiți fişa contului 401 *Furnizori*.

Aplicația 3. Reguli de funcționare a conturilor de activ

Soldul la 01.02.200N al contului 301 *Materii prime* este de 40.000 lei. Pe data de 12.02.200N societatea cumpără materii prime de la furnizori în valoare de 60.000 lei, pe data de 15.02.200N plăteşte datoria faţă de furnizori iar pe data de 25.02.200N societatea consumă materii prime în valoare de 75.000 lei.

☑ Efectuați analiza contabilă a tranzacțiilor.

☑ Întocmiți fişa contului 301 *Materii prime*.

4 CICLUL CONTABIL

Indiferent de sistemul contabil utilizat, societățile desfășoară activități care parcurg același tip de ciclu contabil. Acest ciclu contabil s-ar rezuma în transpunerea tranzacțiilor cu ajutorul documentelor justificative (de bază); informațiile conținute de astfel de documente sunt înregistrate în diverse jurnale sau registre, sunt sistematizate și sintetizate pentru a fi reflectate în documente contabile numite situații financiare.

4.1 DOCUMENTE CONTABILE DE BAZĂ

Informațiile generate de circuitul economic al activității unei societăți se regăsesc transpuse în documentele contabile. Formularele folosite ca documente pot fi tipizate și netipizate.

Formularele tipizate sunt suporturi de informații în care conținutul, forma și formatul sunt prestabilite și imprimate. Exemple de formulare tipizate: jurnalul de vânzări, jurnalul de cumpărări, statele de salarii, factura, chitanța, ordinul de plată etc.

Formularele netipizate sunt suporturi de informații în care conținutul, forma și formatul nu sunt prestabilite și imprimate, iar folosirea lor este lăsată la latitudinea întreprinderilor. Exemple de astfel de formulare sunt: rapoarte între departamente sau pe linie ierarhică, registre de evidență a datelor extracontabile, liste, procese verbale, rapoarte de producție etc.

În raport de modul de întocmire și de rolul lor în cadrul sistemului informațional-decizional, documentele contabile pot fi:

- ☑ documente de bază (justificative);
- ☑ registre de contabilitate;
- ☑ documente de sinteză și raportare (situații financiare).

Tranzacțiile specifice activității economice a unei societăți se consemnează în momentul efectuării lor în documentele justificative. În acest sens, Legea contabilității nr. 82/1991 modificată și republicată prevede că „orice operație se consemnează în momentul efectuării ei într-un act înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ".

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune sau o estimare, după caz. În principiu, documentele justificative sunt întocmite la locul de muncă unde se produce operația sau care participă la

înfăptuirea ei. Întocmirea se face pe formulare tipizate sau netipizate, după caz, iar completarea se face manual sau electronic, în unul sau mai multe exemplare.

Pentru exemplificare, prezentăm unele din documentele justificative utilizate în mod frecvent în activitatea unei societăți.

Factura este documentul pe baza căruia se realizează decontarea produselor şi mărfurilor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate. Este folosit ca document de înregistrare în contabilitatea furnizorului şi cumpărătorului. Se întocmeşte în trei (3) exemplare în momentul livrării bunurilor sau prestării serviciilor pe baza avizului de însoțire, a dispoziției de livrare sau a altor documente care atestă executarea lucrărilor. În situația în care furnizorii (societățile care întocmesc factura) sunt persoane juridice plătitoare de TVA, factura întocmită conține şi rubrici specifice care să ilustreze valoarea TVA şi valoarea totală cu TVA şi se numeşte **factură fiscală**. Un exemplar se regăseşte la cumpărător iar celelalte două rămân la furnizor. Modelul de formular se prezintă astfel:

Furnizor Nr. ord. Registrul Comerţului/an C.U.I. Sediul (localitatea, str., nr.) Judeţul Contul Banca Capital social Cota T.V.A.			**FACTURĂ FISCALĂ** Nr. facturii Data (ziua, luna, anul) Nr. aviz însoţire (dacă este cazul)		Seria Nr. Cumpărător Nr. ord. Registrul Comerţului/an C.U.I. Sediul (localitatea, str., nr.) Judeţul Contul Banca	
Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	U.M.	Cantitatea	Preţul unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoarea -lei-	Valoarea T.V.A. -lei-
0	1	2	3	4	5(3x4)	6
						24%
Semnătura şi ştampila furnizorului	Date privind expediţia Numele delegatului Buletinul/C.I. Seria nr. eliberat(ă) Mijlocul de transport Nr. Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de ora Semnăturile			Total din care: Accize		X
				Semnătura de primire	Total de plată (col.5+col.6)	

Avizul de însoțire a mărfii serveşte ca document pentru eliberarea din magazie a bunurilor materiale destinate vânzării, trimise spre prelucrare către

terți, în custodie sau păstrare, pentru scăderea din gestiunea furnizorului, pentru întocmirea facturii, ca document de însoțire în timpul transportului sau ca document de recepție la cumpărător când nu s-a primit factura. Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării datorită unor condiții obiective, produsele sunt livrate însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire. Modelul de formular se prezintă astfel:

Furnizor

Nr. ord. Registrul Comerţului/an
C.U.I.
Sediul (localitatea, str., nr.)

Judeţul
Contul
Banca

AVIZ DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII

Nr. aviz
Data (ziua, luna, anul)

Seria Nr.

Cumpărător

Nr. ord. Registrul Comerţului/an
C.U.I.
Sediul (localitatea, str., nr.)

Judeţul
Contul
Banca

Nr. crt.	Specificaţia (produse, ambalaje etc.)	U.M.	Cantitatea livrată	Preţul unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoarea -lei-
0	1	2	3	4	5(3x4)

Semnătura şi ştampila furnizorului	Date privind expediţia Numele delegatului Buletinul/C.I. Seria nr. eliberat(ă) Mijlocul de transport Nr. Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de ora Semnăturile	**Total**	
		Semnătura de primire	

Nota de recepție şi constatare de diferențe (nota de intrare recepție) serveşte ca document pentru recepția bunurilor achiziționate, pentru încărcarea în gestiune şi ca document justificativ de înregistrare în contabilitate. Se întocmeşte de regulă în două exemplare, unul rămâne la gestiune/magazie pentru încărcarea în gestiune a bunurilor iar celălalt ajunge la compartimentul contabilitate şi este ataşat documentelor de livrare (factura şi/sau avizul de însoțire a mărfii).

Chitanța serveşte ca document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității şi pentru înregistrarea în Registrul de casă şi în contabilitate. Se întocmeşte în două (2) exemplare cu ocazia încasării în

numerar a sumelor de primit de la terţi. Un exemplar circulă la plătitor iar celălalt rămâne în carnet.

Modelul de formular se prezintă astfel:

Seria nr.

Unitatea

Nr. ord. Reg. Com./an

C.U.I.

Sediul

CHITANȚA Nr._____

Data anul

Am primit de la .....

Adresa .....

Suma de.....adică.....

.....

Reprezentând. .....

Casier,

Ordinul de plată este instrumentul pe care emitentul (plătitorul) îl depune la banca la care are deschis cont, dându-i dispoziţie acesteia să plătească unui furnizor sau unui alt creditor o sumă de bani prin transfer bancar. Se întocmeşte în trei exemplare care se vizează de către bancă, unul circulă la beneficiar, unul la plătitor iar unul rămâne la bancă.

Modelul de formular se prezintă astfel:

ORDIN DE PLATĂ	NR.	PLĂTIŢI		LEI, ADICĂ
PLĂTITOR_____ _____ COD FISCAL DIN CONT		PRIMIREA / ACCEPTAREA	CĂTRE BENEFICIAR _____ _____ ÎN CONT	
DE LA BANCA			DE LA BANCA	
REPREZENTÂND VEŢI PLĂTI NUMAI PRIN: LA DATA DE			SEMNĂTURA PLĂTITORULUI DATA EMITERII	

Extrasul de cont este documentul care atestă tranzacţiile cu disponibilităţi. Extrasul de cont, fiind emis de bancă, reprezintă punctul de vedere al acesteia. Astfel, în extrasul de cont o sumă în dreptul căreia este scris debit va reprezenta o plată efectuată de întreprindere, iar o sumă în dreptul poziţiei credit va reprezenta o intrare de disponibilităţi în contul întreprinderii.

În continuare, prezentăm un model de extras de cont completat:

MINDBANK S.A. SUCURSALA BUCUREŞTI-GRIVIŢEI
EXTRAS DE CONT NR. *.* //08.03.200N PAG.1
TITULAR **ALFA** S.A. COD CONT: 7541136*****
DEVIZA: LEU

NR. DOCUM.	DATA VALUTEI	DEBIT	CREDIT
SOLD PRECEDENT (1)			10.000.000
(2)			2.000.000
(3.2.)			5.000.000
(4)		1.000.000	
(5.2.)		1.190.000	
(6.1.)		1.000.000	
COMISIOANE		0	
RULAJ ZI		3.190.000	7.000.000
		3.190.000	17.000.000
SOLD FINAL			13.810.000

DATA ULTIMEI OPERAŢIUNI:
01.03.200N
COD OPERATOR: **
VERIFICAT,

Bonul de consum serveşte ca document de eliberare din magazie pentru consum a materiilor prime şi materialelor şi de scădere din gestiune a acestora. Se întocmeşte în două exemplare de către compartimentul care eliberează stocurile spre consum. Un exemplar rămâne la magazia care a dat în consum materialele iar al doilea ajunge la compartimentul contabilitate pentru înregistrarea costurilor. Modelul de formular se prezintă astfel:

Unitatea				Produs, lucrare (comandă)			**BON DE CONSUM (COLECTIV)**			
Număr document	Data			Cod predător	Cod primitor	Nr. comandă				
	Zi	Luna	An			Cod produs				
Nr. crt.	Denumirea valorilor materiale			Cont		Cantitatea necesară	Cod	U. M	Cantitate eliberată	Preţul unitar	Valoarea
				Debitor	Creditor						
Data şi semnătura		Şef compartiment						Gestionar		Primitor	

Nota de contabilitate serveşte ca document justificativ de înregistrare în contabilitate pentru operaţiile care nu au la bază documente justificative. Se întocmeşte într-un exemplar de către compartimentul financiar-contabil. Modelul documentului se prezintă astfel:

Unitatea	**NOTĂ DE CONTABILITATE**		Nr. doc.	Data		
				Zi	Lună	An
Nr. crt.	Explicaţii	Simbol cont		Suma		
		Debitor	Creditor			
Întocmit	Verificat	Total				

După completare, documentele justificative sunt supuse operației de prelucrare. Ea constă în:

- ☑ sortarea documentelor pe operații;
- ☑ exprimarea în etalon monetar a mărimii operațiilor economice şi financiare dacă este cazul;
- ☑ cumularea sau precontabilizarea mai multor documente justificative şi obținerea pe această cale a documentelor centralizatoare;
- ☑ verificarea de formă, aritmetică şi de fond;
- ☑ înregistrarea în contabilitate pe baza analizei tranzacțiilor şi contării documentelor justificative.

4.2 EVALUAREA ÎN CONTABILITATE

Evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în momentul înregistrării tranzacțiilor şi evenimentelor generate de activitatea societății şi în momentul întocmirii situațiilor financiare.

Caracteristicile procesului de evaluare sunt:

☑ Bazele de evaluare (atributele evaluării); şi

☑ Momentele evaluării.

Normalizarea contabilă defineşte un cumul de baze de evaluare generice. Acestea includ:

☑ ***costul istoric*** reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar sau valoarea justă a contraprestației efectuate din momentul cumpărării activelor, respectiv valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări, valoarea ce se așteaptă a fi plătită în numerar sau echivalente de numerar pentru a stinge datoriile potrivit cursului normal al activității. Acesta este costul de origine şi reflectă valoarea elementului în momentul strict al recunoaşterii inițiale;

☑ ***costul curent*** reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar care ar trebui plătită dacă acelaşi activ sau unul asemănător ar fi achiziționat la momentul curent, respectiv valoarea neactualizată în numerar sau echivalente de numerar necesară pentru a deconta o obligație la momentul curent;

☑ ***valoarea realizabilă a activelor (de decontare a obligațiilor)*** reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor, respectiv valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente de numerar, care trebuie plătită pentru a achita datoriile potrivit cursului normal al afacerilor;

☑ ***valoarea actualizată*** reprezintă valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează să fie generate în derularea normală a activității întreprinderii, respectiv valoarea actualizată a viitoarelor ieşiri nete de numerar, care se aşteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor;

☑ ***valoarea justă*** este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

Baza de evaluare cea mai frecvent adoptată de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare este *costul istoric*. Acesta este de obicei combinat cu alte baze de evaluare. Unele întreprinderi utilizează costul curent ca răspuns la incapacitatea modelului contabil bazat pe costul istoric de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor anumitor elemente contabile.

În raport de natura elementelor situațiilor financiare, de sensul mișcărilor intervenite în averea societății și de momentul în care este necesară efectuarea evaluării se delimitează următoarele reguli și forme de evaluare:

- ☑ evaluare la intrare;
- ☑ evaluare ulterioară:
  - ✓ evaluare la inventar;
  - ✓ evaluare la bilanț; și
- ☑ evaluarea la ieșire.

Evaluarea la intrare se întemeiază pe costul istoric calculat pe baza documentelor justificative. Costul istoric are statutul de valoare la prima înregistrare sau valoare contabilă de intrare.

În mod concret, valoarea contabilă de intrare se identifică prin:

a) Costul de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros.

Costul de achiziție este format din prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare aducerii bunului respectiv în stadiul de utilizare.

Reducerile comerciale (reducerile de valoare acordate/primite datorită unor defecte de calitate a bunurilor, pentru fidelitate sau pentru achiziții de cantități mari) nu fac parte din costul de achiziție, ele diminuând prețul de cumpărare.

Pentru activele imobilizate, costul inițial include și costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârșitul duratei de viață utilă a acestuia.

Exemplu. SC ALFA SA achiziționează mărfuri de la furnizori. Calculați costul de achiziție al mărfurilor pe baza informațiilor:

✓ prețul de achiziție facturat de furnizor	145.000 lei
✓ reducere comercială acordată de furnizor	5.000 lei
✓ servicii de transport	15.000 lei
✓ servicii de încărcare/descărcare/depozitare	10.000 lei
✓ taxa pe valoare adăugată	31.350 lei

Soluție. Costul de achiziție = prețul de achiziție facturat de furnizor - reducere comercială acordată de furnizor + servicii de transport + servicii de încărcare/descărcare/depozitare = 145.000 - 5.000 + 15.000 + 10.000 = 165.000 lei.

Remarcă. Taxa pe valoare adăugată este o taxă care se recuperează prin vânzarea ulterioară a bunului și de aceea nu este inclusă în cost.

b) Costul de producție – pentru bunurile obținute din activitate proprie. Este format din costul de achiziție al materiilor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota parte din cheltuielile indirecte de producție alocate în mod rațional procesului de producție a bunului respectiv.

Remarcă. Nu sunt elemente ale costului de producție:

- ☑ cheltuielile administrative – generate de activitatea administrativă a societății (salariile contabililor, directorilor, secretarelor etc.);
- ☑ cheltuielile de desfacere/distribuție – generate de activitatea de vânzare a produselor obținute în activitatea societății (comisioanele acordate agenților care vând produsele și serviciile societății);
- ☑ costurile de subactivitate – generate de utilizarea capacității de producție sub caracteristicile tehnice proiectate;
- ☑ pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise.

Exemplu. SC ALFA SA a fabricat în exercițiul 200N o cantitate de 800 kg făină, pentru care a efectuat următoarele consumuri:

- ✓ cheltuieli directe (materii prime, manoperă) 80 lei/kg;
- ✓ cheltuieli indirecte de producție 50.000 lei;
  din care:
  - × cheltuieli fixe (amortizarea echipamentelor de producție) 10.000 lei
  - × cheltuieli variabile (energia electrică consumată de utilaje) 40.000 lei
- ✓ cheltuieli generale de administrație (salariile directorilor) 20.000 lei
- ✓ cheltuieli de desfacere (comisioanele agenților de vânzare) 10.000 lei.

Capacitatea normală de producție, stabilită prin caracteristicile tehnice, pentru produsul făină este de 1.000 kg. *Calculați costul de producție.*

Soluție. Costul de producție = cheltuielile directe + cheltuielile indirecte variabile + cheltuielile indirecte fixe aferente capacității de producție reale.

Cheltuielile indirecte fixe aferente capacității de producție reale = cheltuielile indirecte fixe x (capacitatea reală/capacitatea normală) = 10.000 x (800/1.000) = 8.000 lei.

Costul de producție = 80 lei/kg x 800 kg + 40.000 lei + 8.000 lei = 112.000 lei.

c) Valoarea de utilitate – pentru bunurile intrate prin aport în natură adus de investitori, obținute cu titlu gratuit sau prin donație. Ea se stabilește în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru întreprindere, starea și amplasarea lui.

Evaluarea la inventar se întemeiază pe valoarea actuală, care primeşte statutul de valoare de inventar şi se determină în momentul inventarierii elementelor (de obicei la sfârşitul exercițiului financiar, înainte de întocmirea situațiilor financiare). ***Valoarea actuală*** este stabilită în funcție de utilitatea bunului în economia întreprinderii şi de prețul pieței. Pentru estimarea unei asemenea valori se utilizează referințele şi tehnicile cele mai adecvate, cum sunt: prețurile de piață, baremele, mercurialele, indicii specifici de prețuri.

Necesitatea evaluării activelor şi datoriilor la valoarea de inventar porneşte de la realitatea potrivit căreia valoarea de intrare bazată pe costul de origine are numai o valoare istorică. Orice schimbare semnificativă după intrare în valoarea reală a bunurilor tinde să facă, costul de origine înşelător în luarea deciziei.

Exemplu. O societate deține stocuri de mărfuri la un cost de 205.000 lei. Să se determine valoarea de inventar ştiind că situația la 31 decembrie 200N este următoarea:

a. prețul de vânzare estimat 208.000 lei
b. costul aferent evaluării bunului 2.000 lei
c. costul vânzării efective a bunului 4.000 lei.

Soluție. Valoarea de inventar = 208.000 – (2.000 + 4.000) = 202.000 lei

Evaluarea la bilanț implică compararea a două valori şi reținerea acelei valori care nu conduce la un rezultat supraevaluat. Aceste două valori sunt:

- ☑ valoarea contabilă – valoarea înregistrată în contabilitate pe baza documentelor justificative; şi
- ☑ valoarea stabilită la inventar.

În situațiile financiare se reține:

- ✘ pentru active – valoarea cea mai mică;
- ✘ pentru datorii – valoarea cea mai mare.

Exemplu. Reluând informațiile privind societatea din exemplul anterior, pentru a determina valoarea stocului de mărfuri în bilanț, comparăm valoarea contabilă de 205.000 lei cu valoarea de inventar de 202.000 lei şi o reținem pe cea mai mică. Deoarece în evidența contabilă este înregistrată valoarea mai mare, este necesară o înregistrare contabilă a diferenței de 3.000 lei, denumită în contabilitate pierdere din depreciere. Astfel, bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar 200N trebuie să cuprindă stocuri la o valoare de 202.000 lei.

Evaluarea la ieşire. La data ieşirii din evidența contabilă (pentru active este vorba de momentul vânzării, consumului sau decontării, iar pentru datorii de

momentul decontării), elementele situațiilor financiare se evaluează ***la valoarea de intrare.***

Exemplu. O societate comercială deține în stoc 300 kg mere, achiziționate cu 20 lei/kg. În momentul vânzării a 250 kg societatea trebuie să evalueze bunurile vândute în scopul anulării lor din gestiune şi, implicit, din contabilitate[1]. Cele 250 kg sunt evaluate în momentul ieşirii la valoarea de 20 lei/kg, adică o valoare totală a tranzacției de 5.000 lei, însemnând valoarea recunoscută în contabilitate în momentul intrării, astfel încât să nu mai rămână înregistrate informații despre bunurile pe care societatea nu le mai deține.

Există şi *excepții ale evaluării la ieşire* pentru bunurile de natura stocurilor care nu pot fi identificabile şi care au intrat la valori diferite. În acest caz se folosesc pentru evaluare o serie de modele matematice de calcul, precum: costul mediu ponderat (CMP), metoda primul intrat - primul ieşit (FIFO) sau metoda ultimul intrat - primul ieşit (LIFO). Decizia aparține entității economice, criteriile de alegere fiind relevanța şi evaluarea credibilă.

4.3 ÎNREGISTRAREA CRONOLOGICĂ ŞI SISTEMATICĂ A TRANZACȚIILOR (JURNALIZAREA)

În practica de contabilitate, analiza contabilă se finalizează prin înscrierea formulei contabile direct pe documentele justificative. O asemenea operație poartă denumirea de **contare**. În continuare, formulele contabile sunt listate în ordine cronologică în raport de data documentelor justificative (sunt jurnalizate) într-un registru de contabilitate denumit *Registru Jurnal.* Pe baza Registrului Jurnal se efectuează înregistrările în cadrul unor registre deschise distinct pentru fiecare cont corespondent din cadrul formulei, numite *Fişe de cont.* Totalitatea fişelor de cont formează *Registrul Carte Mare.* În final, datele din Cartea Mare se trec în *Balanța de verificare.*

Sintetizând, procedura de înregistrare în contabilitate a tranzacțiilor şi evenimentelor se derulează în trei etape:

- ☑ analiza tranzacțiilor şi evenimentelor pe baza documentelor justificative;
- ☑ înregistrarea operațiunilor în Registrul Jurnal (procedeu numit jurnalizare sau înregistrare cronologică);
- ☑ transferarea articolelor din Registrul Jurnal în Cartea Mare (procedeu numit înregistrare sistematică).

La sfârşitul exercițiului financiar, în vederea întocmirii situațiilor financiare, societatea trebuie să efectueze o serie de lucrări cunoscute sub denumirea de *inventariere.* Constatările procesului de inventariere se regăsesc la nivel

documentar în *Registrul Inventar*. În acest scop, balanța obținută la sfârșitul lunii decembrie pe baza tranzacțiilor și evenimentelor obișnuite din lună este denumită *Balanța de verificare înainte de inventariere*. Informațiile din această balanță sunt completate cu cele obținute în urma operațiilor de inventariere și se întocmește *Balanța de verificare după inventariere*, pe baza căreia se elaborează *Situațiile financiare*. Aceste aspecte sunt detaliate în capitolul 9.

Schematic, tot acest ciclu contabil se poate prezenta astfel:

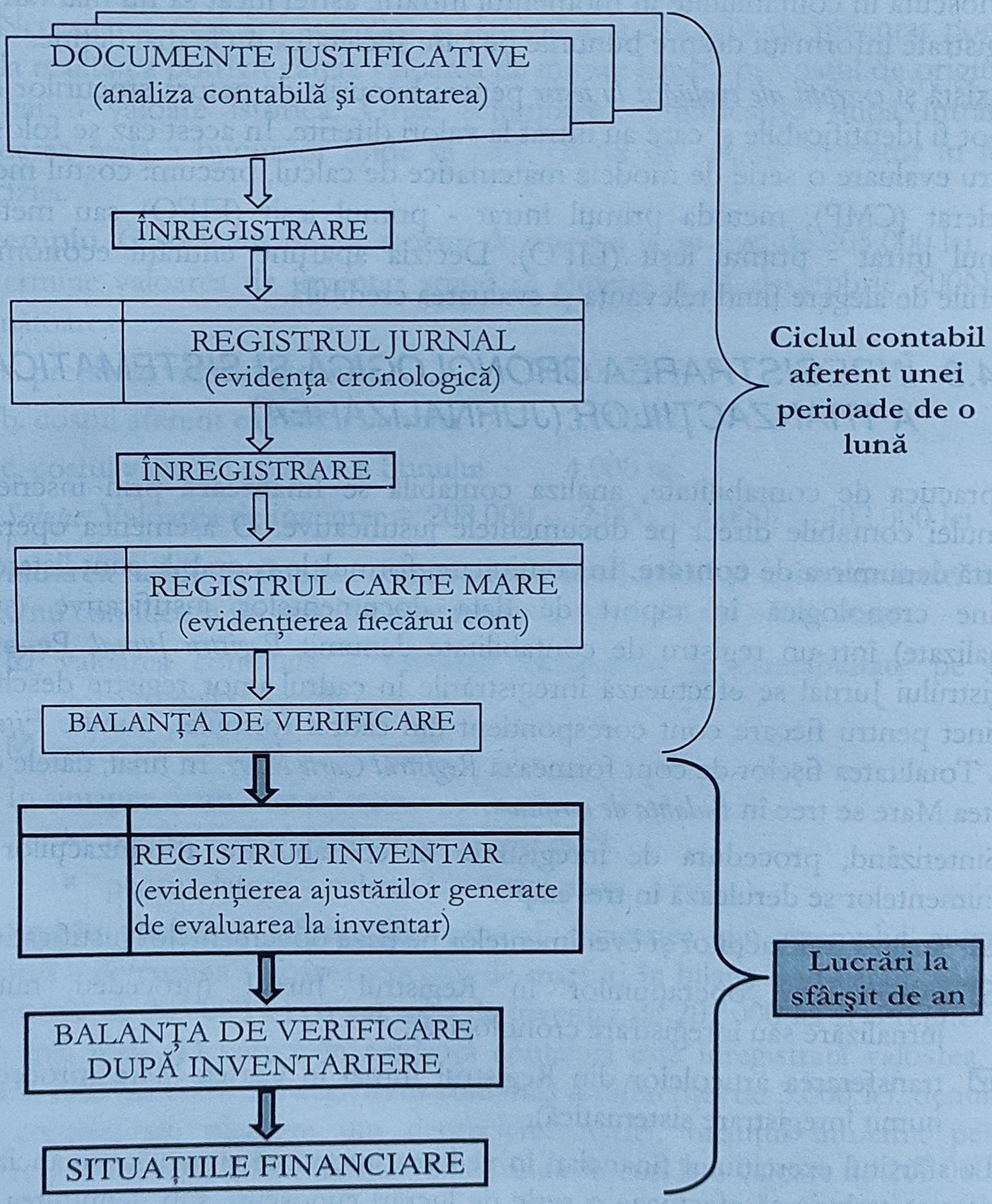


Fig. 4.1 Etapele lucrărilor contabile

Procedura şi modul de prelucrare a informațiilor şi structura registrelor contabile utilizate în parcurgerea etapelor prezentate anterior se regăsesc sub denumirea de *sistem contabil* sau *formă de contabilitate*.

Am precizat deja că tot acest proces contabil poate fi parcurs manual sau electronic. În principiu, procesul electronic de preluare şi analiză a informațiilor urmează aceiaşi paşi ca şi sistemul manual.

Utilitatea sistemului electronic rezidă în diminuarea timpului de prelucrare a informațiilor inițiale, în transferarea unor prelucrări ulterioare, precum întocmirea registrelor centralizatoare, în sarcina exclusivă a computerului prin programul de contabilitate dar şi în posibilitatea de editare a jurnalelor în diverse stadii de prelucrare sau în diverse momente în timp.

Dar să reluăm documentele pe care tocmai le-am prezentat prin prisma lucrărilor contabile.

Aşa cum se prevede în Legea contabilității şi în Regulamentul privind aplicarea legii contabilității, principalele registre care se folosesc în procesul de evaluare şi recunoaştere a tranzacțiilor şi evenimentelor sunt Registrul Jurnal, Registrul Carte Mare şi Registrul Inventar

Remarcă. Fiecare document este completat în studiul de caz rezolvat în paragraful 4.5.

Registrul Jurnal este un document contabil obligatoriu care serveşte la înregistrarea operațiilor economice şi financiare în ordinea efectuării lor în timp, prezentând sumele conturilor implicate debitoare sau creditoare şi alte informații legate de acestea. În structura formularului, sumele pot fi trecute şi pe o singură coloană.

Înregistrarea operațiunilor direct în conturi îngreunează identificarea unor operațiuni individuale sau descoperirea erorilor, pentru că debitarea se face într-un cont, iar creditarea în altul. Soluția constă în înregistrarea tuturor operațiunilor în ordine cronologică într-un Registru Jurnal.

Pentru evidențierea fiecărei tranzacții se întocmeşte câte un articol contabil separat, iar procesul de înregistrare a acestora se numeşte *jurnalizare* sau *înregistrare cronologică.*

Tranzacțiile sunt traduse prin articole contabile şi sistematizate într-un document de forma:

REGISTRU JURNAL

pe luna _____ anul_____

pag_____

Nr crt	Data înreg	Document	Explicații	Conturi		Sume	
				D	C	D	C
Report							
De reportat							/

Următorul pas este de a lua aceleaşi tranzacţii şi de a le înregistra din nou în Cartea Mare.

Registrul Cartea Mare serveşte la înregistrarea şi gruparea operațiilor economice în raport de natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp şi în sensul modificării contului (debitor/creditor).

Procesul de transfer al informațiilor din Registrul Jurnal în Cartea Mare se numeşte *sistematizare (înregistrare sistematică)*. Astfel, dacă o înregistrare din Registrul Jurnal generează modificări, să presupunem, pentru trei elemente, atunci pentru fiecare element se completează informația într-un cont separat din Cartea Mare.

Prin sistematizare, fiecare sumă din coloana Debit a Registrului Jurnal este transferată în coloana Debit a contului corespunzător din Cartea Mare, iar fiecare sumă din coloana Credit a Jurnalului este transferată în coloana Credit a contului corespunzător din Cartea Mare. Într-un sistem contabil computerizat, sistematizarea este efectuată automat de către calculator după introducerea operațiunilor. Într-un sistem contabil manual, Cartea Mare poate fi un registru care cuprinde una sau mai multe pagini pentru un cont.

Formularele folosite pot îmbrăca diverse forme:

- ☑ fişe de cont pentru operaţii diverse;
- ☑ fişe de cont şah; şi
- ☑ forma Cartea Mare centralizată.

Modelele de formulare pentru primele două forme se prezintă astfel:

Fişă pentru operaţiuni diverse

Contul									Simbol	Pag
Luna (mii lei)										
Nr. op.	Data înreg	Document			Explicaţie	Simbol	Rulaj		Sold	D/C
		Fel	Nr.	Data			D	C		
TOTAL										

Fişă de cont model şah

Cartea Mare – şah				Simbol cont	Debit	Pagina
Denumire cont.....					Credit	
Nr. Reg. jurnal	Data	Suma	Conturi corespondente			

Cartea Mare nu trebuie neapărat să fie un registru compact, ci poate fi doar un set de pagini libere sau sub formă electronică etc.

Cele mai folosite formulare în acest sens sunt fişele de cont pentru operaţii diverse. Prezentăm în continuare un model completat al fişei contului Furnizori, pentru o lună:

Fişa contului **Furnizori** este următoarea:

Contul *Furnizori*									Simbol	Pag
Luna *Ianuarie 200N*									*401*	*1*
Nr op	Data înreg	Document			Explicaţie	Simbol	Rulaj		Sold	D/C
		Fel	Nr	Dată			D	C		
-	01	Balanţă	-	31.12.04	Sold iniţial	-	-	-	60.000	C
4	05	Ordin de plată	17	05.01.05	Plată	5121	25.000	-	35.000	C
17	15	Factură	3	14.01.05	Achiziţie	371, 4426	-	41.650	76.650	C
TOTAL							25.000	41.650	76.650	C

Pe parcursul lucrării vom înregistra tranzacţiile şi evenimentele direct în fişele tip T (forma simplificată a contului). Am utilizat această metodă pentru că este simplă şi eficientă.

Exprimarea sub forma fişei T pentru exemplul prezentat anterior este următoarea:

Fişa contului (forma simplificată) Furnizori:

D	401 Furnizori		C
		S.I.D.	**60.000**
05.01/5121	25.000	15.01/371	41.650
		4426	
RD	*25.000*	*RC*	*41.650*
TSD	**25.000**	**TSC**	**101.650**
SFC	**76.650**		

Registrul Inventar serveşte ca document contabil obligatoriu de înregistrare anuală şi de grupare a rezultatelor inventarierii conturilor. Se întocmeşte la sfârşitul anului pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere şi procesele verbale de inventariere a elementelor din societate, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi.

Modelul formularului pentru Registrul Inventar este următorul:

Nr. crt.	Recapitulaţia elementelor inventariate	Valoarea		Diferenţe de evaluare (de înregistrat)	
		Contabilă	Inventar	Valoare	Cauze diferenţe

4.4 BALANȚA DE VERIFICARE

Caracterizare

Ce s-ar întâmpla dacă ar trebui să facem o listă a tuturor conturilor soldate sau nesoldate, cu informații privind soldurile, rulajele, totalul sumelor? Răspuns: am întocmi o balanță de verificare.

Fiecărei sume debitoare din Cartea Mare trebuie să-i corespundă o sumă creditoare identică. Astfel, totalurile sumelor debitoare şi creditoare din Cartea Mare trebuie să fie egale. Pentru a verifica această egalitate, contabilul întocmeşte periodic o balanță de verificare.

Balanța de verificare este un instrument de sinteză a informațiilor reflectate în conturi la un anumit moment (lună, trimestru, semestru, an).

Scopul sintezei este, pe de o parte, constatarea menținerii egalității dintre debit şi credit, iar pe de altă parte, furnizarea unei viziuni generale asupra conturilor, utilă în etapa următoare şi anume de întocmire a situațiilor financiare (Bilanțul, Contul de profit şi pierdere, Situația modificărilor capitalului propriu, Situația fluxurilor de trezorerie, Politici contabile şi note explicative).

Tipuri de balanțe

Conținutul şi forma de prezentare a balanțelor de verificare pot fi diferite în funcție de:

- ☑ tipul conturilor pentru care se întocmesc:
  - ✓ balanțe de verificare ale conturilor sintetice şi
  - ✓ balanțe de verificare ale conturilor analitice;
- ☑ informațiile pe care le conțin:
  - ✓ balanțe de verificare cu o singură egalitate;
  - ✓ balanțe de verificare cu două egalități;
  - ✓ balanțe de verificare cu trei egalități; şi
  - ✓ balanțe de verificare cu patru egalități.

  Fiecare egalitate conține două coloane perechi, o coloană pentru informații debitoare şi o coloană pentru informații creditoare;
- ☑ prezentarea grafică:
  - ✓ forma tabelară; şi
  - ✓ forma matriceală sau balanța de verificare-şah.

Balanța de verificare cu o serie de egalități

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Total sume	
		Debitoare	Creditoare
	TOTAL	**Σ TSD**	**Σ TSC**

Modelul balanței de verificare cu o serie de egalități prezintă cele două coloane perechi, totalul sumelor debitoare (TSD) și totalul sumelor creditoare (TSC). Egalitatea este de forma:

Σ TSD = Σ TSC

Remarcă: În balanța de sume, prezentată mai sus, în locul celor două coloane perechi de total sume, se pot prezenta două coloane perechi de solduri finale: solduri finale debitoare (SFD) și solduri finale creditoare (SFC), denumită balanța de verificare a soldurilor. Egalitatea devine:

Σ SFD = Σ SFC

Balanța de verificare cu două serii de egalități prezintă patru coloane, respectiv, două coloane perechi pentru total sume (TSD și TSC) și două coloane perechi pentru solduri finale (SFD și SFC). Această balanță de verificare este rezultatul combinării balanței de verificare a sumelor cu balanța de verificare a soldurilor. Cele două egalități sunt:

1. **Σ TSD = Σ TSC şi**
2. **Σ SFD = Σ SFC**

Balanța de verificare cu trei serii de egalități prezintă șase coloane, respectiv, două coloane perechi pentru solduri inițiale (SID și SIC), două coloane perechi pentru rulaje (RD și RC), două coloane perechi pentru solduri finale (SFD și SFC). Acestui tip de balanță îi corespund trei egalități:

1. **Σ SID = Σ SIC**
2. **Σ RD = Σ RC şi**
3. **Σ SFD = Σ SFC**

Grafic, balanța de verificare cu trei serii de egalități, se poate prezenta atât sub formă tabelară, cât și sub formă matriceală (balanță de verificare-șah).

Balanța de verificare cu patru serii de egalități prezintă opt coloane, respectiv, două coloane perechi pentru solduri inițiale sau total sume precedente (SID şi SIC sau TSPD şi TSPC), două coloane perechi pentru rulaje (RD şi RC), două coloane perechi pentru totalul sumelor (TSD şi TSC) şi două coloane perechi pentru solduri finale (SFD şi SFC).

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
	TOTAL	Σ SID	Σ SIC	Σ RD	Σ RC	Σ TSD	Σ TSC	Σ SFD	Σ SFC

În modelul prezentat, cele patru egalități sunt evidente:

1. **Σ SID = Σ SIC** sau **Σ TSPD = Σ TSPC**
2. **Σ RD = Σ RC**
3. **Σ TSD = Σ TSC şi**
4. **Σ SFD = Σ SFC**

Întocmirea balanței de verificare presupune parcurgerea unor etape precum:

- ☑ pregătirea indicatorilor specifici tipului de balanță (solduri, rulaje, sume);
- ☑ listarea conturilor în balanță şi completarea informațiilor aferente în coloane distincte;
- ☑ totalizarea pe verticală a coloanelor perechi;
- ☑ compararea totalurilor, echilibru ce exprimă egalitatea debitului cu creditul.

În cazul unui dezechilibru se constată erori. Acestea pot fi erori de înregistrare, de calcul sau de transfer de sume dintr-un registru în altul. Astfel, cu ajutorul balanței de verificare se pot identifica:

- ☑ erori de înregistrare în conturi determinate de:
  - ✓ nerespectarea principiului dublei înregistrări;
  - ✓ nerespectarea egalității sumelor debitoare şi creditoare în cadrul formulelor contabile compuse;
  - ✓ calculul eronat privind elementele structurale ale contului etc.;
- ☑ erori de întocmire a balanțelor de verificare determinate de:

- ✓ preluarea greşită a informaţiilor din conturi - Cartea Mare; şi
- ✓ calcule eronate ale coloanelor din balanţă etc.

Acest tip de erori pot fi descoperite (1) prin verificarea egalităţilor specifice balanţelor de verificare, (2) prin operaţii de punctare, (3) prin repetarea calculelor etc.

Deşi balanţa de verificare arată că **Total debit = Total credit** şi indică astfel respectarea principiului fundamental, aceasta nu garantează faptul că nu s-au făcut greşeli. Este posibil să se fi omis înregistrări de tranzacţii sau să se înregistreze o tranzacţie în alte conturi decât cele determinate de tranzacţia respectivă. De asemenea, este posibil să fi avut compensări sau analizări eronate ale unei operaţii de ajustare sau închidere a conturilor. Balanţa de verificare confirmă doar faptul că sumele debitoare şi creditoare din conturi sunt în echilibru.

4.5 STUDIU DE CAZ REZOLVAT

Societatea ALFA SA are următoarea situaţie la 28 februarie 200N:

Capital social	25.000 lei
Clienţi	9.000 lei
Conturi la bănci	5.000 lei
Echipamente tehnologice	18.000 lei
Furnizori	7.000 lei

În cursul lunii martie societatea efectuează următoarele tranzacţii:

- ☑ 5.03.200N. Achiziţionează de la furnizori materii prime în valoare de 9.000 lei şi mărfuri în valoare de 4.000 lei pe baza facturii;
- ☑ 7.03.200N. Achită 10.000 lei din datoria faţă de furnizori, conform Extrasului de cont şi Ordinului de plată;
- ☑ 9.03.200N. Prestează servicii clienţilor în valoare de 12.000 lei, pe baza facturii;
- ☑ 13.03.200N. Primeşte de la clienţi 7.000 lei, conform Extrasului de cont şi Ordinului de plată;
- ☑ 18.03.200N. Consumă materii prime în valoare de 7.500 lei;
- ☑ 22.03.200N. Contractează de la bancă un credit pe termen lung în valoare de 15.000 lei pe baza contractului de credit şi a Notei de contabilitate.

Se cere:

- ✓ Completați Fișele de cont cu situația inițială;
- ✓ Completați documentele aferente și efectuați analiza contabilă a tranzacțiilor din luna martie;
- ✓ Completați Registrul Jurnal;
- ✓ Completați fișele de cont cu informațiile din tranzacțiile lunii martie și calculați indicatorii: rulaje, total sume și solduri finale;
- ✓ Completați Balanța de verificare cu patru serii de egalități pentru luna martie.

Soluție.

Pas 1. Analiza contabilă a tranzacțiilor

5.03.200N Document: ***Factura***

Seria Nr.

Furnizor *BETA SA*

Nr. ord. Registrul Comerțului/an *J40/576/2000*
C.U.I. *4578912*
Sediul *BUCUREȘTI*
(localitatea, str., nr.)
Județul
Contul
RO31RNCB2400000002430001
Banca *BCR*
Capital social *50.000.000*

FACTURĂ

Nr. facturii *24589*
Data (ziua, luna, anul)
05.03.200N
Nr. aviz însoțire
(dacă este cazul)

Cumpărător *ALFA SA*
Nr. ord. Registrul Comerțului/an
J40/1248/2002
C.U.I. *1234567*
Sediul (localitatea, str., nr.)
BUCUREȘTI
Județul
Contul
RO31RNCB2400025005780001
Banca *BCR*

Nr crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	U.M.	Cantitatea	Prețul unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoarea -lei-
0	1	2	3	4	5(3x4)
1.	VAR	KG	450	20	9.000
2.	GRESIE	m^2	50	80	4.000
	Scadența pe data de 07.03.200N				
Semnătura și ștampila furnizorului *CNP 1790628356898*	Date privind expediția Numele delegatului *ION ION* Buletinul/C.I. Seria *KH* nr. *458798* eliberat *Pol. sect. 1* Mijlocul de transport *furgonetă* Nr. *B 01 ION* Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de *05.03.200N* ora 10.30 Semnăturile			Total de plată	13.000
				Semnătura de primire	

Analiza. Se achiziționează de la furnizori materii prime în valoare de 9.000 lei și mărfuri în valoare de 4.000 lei pe baza Facturii.

- 401 *Furnizori*, crește valoarea datoriei comerciale, D+→ **C**redit
- 301 *Materii prime*, crește valoarea stocului, A+→ **D**ebit
- 371 *Mărfuri*, crește valoarea stocului, A+→ **D**ebit

%	=	401 *Furnizori*	13.000 lei
301 *Materii prime*			9.000 lei
371 *Mărfuri*			4.000 lei

7.03.200N Document: **Ordin de plată**

ORDIN DE PLATĂ	NR. *5*	PLĂTIȚI	*10.000*	LEI, ADICĂ
zecemiilei				
PLĂTITOR *ALFA SA* COD FISCAL *1234567* DIN CONT *RO31RNCB2400025005780001*		PRIMIREA / ACCEPTAREA	CĂTRE BENEFICIAR *BETA SA* ÎN CONT *RO31RNCB2400000002430001*	
DE LA BANCA *BCR*			DE LA BANCA *BCR*	
REPREZENTÂND *Contravaloare factură nr. 24589/05.03.200N plată parțială* VEȚI PLĂTI NUMAI PRIN: LA DATA DE			SEMNĂTURA PLĂTITORULUI EMITERII	DATA *07.03.200N*

Analiza. Achită o datorie față de furnizori în valoare de 10.000 lei, conform Ordinului de plată.

- 401 *Furnizori*, scade valoarea datoriei comerciale, D– → **D**ebit
- 512 *Conturi curente la bănci*, scade valoarea disponibilului din bancă, A– → **C**redit

401 *Furnizori*	=	512 *Conturi curente la bănci*	10.000 lei

9.03.200N Document: **Factura**

Seria Nr.

Furnizor *ALFA SA*
Nr. ord. Registrul Comerţului/an *J40/1248/2002*
C.U.I. *1234567*
Sediul *BUCUREŞTI*
(localitatea, str., nr.)
Judeţul
Contul *RO31RNCB2400025005780001*
Banca *BCR*
Capital social *80.000.000*

FACTURĂ

Nr. facturii *1257*
Data (ziua, luna, anul) *09.03.200N*
Nr. aviz însoţire (dacă este cazul)

Cumpărător *GAMA SRL*
Nr. ord. Registrul Comerţului/an *J40/5444/2000*
C.U.I. *879888*
Sediul *BUCUREŞTI*
(localitatea, str., nr.)
Judeţul
Contul *RO31RNCB4578000024300l*
Banca *BCR*

Nr. crt.	Denumirea produselor sau serviciilor	U.M.	Cantitate a	Preţul unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoarea -lei-
0	1	2	3	4	5(3x4)
1.	SERVICII ÎNTREŢINERE *Scadenţa pe data de 13.03.200N*				12.000
Semnătura şi ştampila furnizorului *CNP 2800618375698*	Date privind expediţia Numele delegatului *NEGRU ION* Buletinul/C.I. Seria *UU* nr. *48722* eliberat *Pol. sect. 1* Mijlocul de transport Nr. Expedierea s-a efectuat în prezenţa noastră la data de *05.03.200N* ora 10.30 Semnăturile			Total de plată	12.000
				Semnătura de primire	

Analiza. Se prestează servicii clienţilor în valoare de 12.000 lei.

- 411 *Clienţi*, creşte valoarea creanţei comerciale, A + → **D**ebit
- 704 *Venituri din prestarea de servicii*, creşte valoarea venitului, C +→ **C**redit

411 *Clienţi* = 704 *Venituri din prestarea de servicii* 12.000 lei

13.03.200N Document: **Ordin de plată**

ORDIN DE PLATĂ	NR. *9*	PLĂTIȚI	*7.000*	LEI, ADICĂ
șaptemiilei				

PLĂTITOR *GAMA SRL*		PRIMIREA / ACCEPTAREA	CĂTRE BENEFICIAR *ALFA SA*
COD FISCAL *879888*	DIN CONT		ÎN CONT
RO31RNCB4578000024300001			*RO31RNCB2400025005780001*
DE LA BANCA *BCR*			DE LA BANCA *BCR*
REPREZENTÂND *Contravaloare factură nr. 1257/09.03.200N parțial*			
VEȚI PLĂTI NUMAI PRIN: DE	LA DATA	SEMNĂTURA PLĂTITORULUI	DATA EMITERII *13.03.200N*

Analiza. Primește de la clienți 7.000 lei, conform Ordinului de plată.

- 411 *Clienți*, scade valoarea creanței comerciale, A – → **C**redit
- 512 *Conturi curente la bănci*, crește valoarea disponibilului din bancă, A+ →**D**ebit

512 *Conturi curente la bănci* = 411 *Clienți* 7.000 lei

18.03.200N Document: ***Bon de consum***

Unitatea *ALFA SA*				Produs, lucrare (comandă)			**BON DE CONSUM (COLECTIV)**
Număr document	Data			Cod predător *Mag. 1*	Cod primitor *S.P. 1*	Nr. comandă / Cod produs	
	Zi	Lună	An				
	18	*03*	*05*				

Nr crt	Denumirea valorilor materiale	Cont		Cantitatea necesară	Cod	U.M.	Cantitate eliberată	Prețul unitar	Valoarea
		Debitor	Creditor						
1.	*Var*	*601*	*301*	*375*	*V114*	*Kg*	*375*	*20*	*7.500*

Data și semnătura	Șef compartiment	Gestionar	Primitor

Analiza. Consumă materii prime în valoare de 7.500 lei pe baza Bonului de consum.

- 601 *Cheltuieli cu materiile prime*, crește valoarea cheltuielilor (scade valoarea rezultatului), C - → **D**ebit

- 301 *Materii prime*, scade valoarea stocului de materii prime, A - → **C**redit

601 *Cheltuieli cu materiile prime* = 301 *Materii prime* 7.500 lei

22.03.200N Document: ***Notă de contabilitate***

Unitatea *ALFA SA*	**NOTĂ DE CONTABILITATE**	Nr. doc. *1*	Data		
			Zi *22*	Lună *03*	An *200N*

Nr. crt.	Explicații	Simbol cont		Suma
		Debitor	Creditor	
1.	*Contractare credit*	*512*	*162*	*15.000*

Întocmit	Verificat	Total	*15.000*

Analiza. Contractează de la bancă un credit pe termen lung în valoare de 15.000 lei pe baza contractului de credit şi a Notei de contabilitate

- 162 *Credite bancare pe termen lung*, creşte valoarea datoriei financiare, D+ → **C**redit
- 512 *Conturi curente la bănci*, creşte valoarea disponibilului din bancă, A+ → **D**ebit

512 *Conturi curente la bănci* = 162 *Credite bancare pe termen lung* 15.000 lei

La sfârşitul lunii societatea trebuie să transfere valorile din conturile temporare (venituri şi cheltuieli) într-un cont prin care să se reflecte rezultatul perioadei. Acest cont este 121 *Profit şi pierdere.*

Tranzacţiile se realizează prin următoarele formule contabile:

31.03.200N Transferarea cheltuielilor în contul *Profit şi pierdere:*

121 *Profit şi pierdere* (C -) = 601 *Cheltuieli cu materiile prime* (C +) 7.500 lei

31.03.200N Transferarea veniturilor în contul *Profit şi pierdere:*

704 *Venituri din prestarea serviciilor* (C -) = 121 *Profit şi pierdere* (C +) 12.000 lei

Pas 2. Întocmirea Registrului Jurnal

S.C. ALFA SA

REGISTRU JURNAL
pentru luna MARTIE anul 200N

Nr crt	Data înreg	Documentul	Explicaţii	Conturi		Sume	
				D	C	D	C
1.	05.03.	Factură	Achiziţie materii prime şi marfă	301	401	9.000	13.000
				371		4.000	
2.	07.03.	Ordin de plată	Plată furnizori	401	512	10.000	10.000
3.	09.03.	Factură	Prestare servicii	411	704	12.000	12.000
4.	13.03.	Ordin de plată	Încasare creanţă	512	411	7.000	7.000
5.	18.03.	Bon de consum	Consum de materii prime	601	301	7.500	7.500
6.	22.03.	Notă contabilă	Contractare credit	512	162	15.000	15.000
7.	31.03.	Notă contabilă	Închidere cheltuieli	121	601	7.500	7.500
8.	31.03.	Notă contabilă	Închidere venituri	704	121	12.000	12.000
TOTAL						**84.000**	**84.000**

Pas 3. Întocmirea Registrului Cartea Mare

SC ALFA SA

REGISTRUL CARTEA MARE – simplificat
Pentru luna MARTIE 200N

D	101 Capital social		C
		SI	25.000
RD	*0*	*RC*	*0*
TSD	**0**	**TSC**	**0**
SFC	**25.000**		

D	162 Credite bancare t. lung		C
		SI	0
		6/512	15.000
RD	*0*	*RC*	*15.000*
TSD	**0**	**TSC**	**15.000**
SFC	**15.000**		

D 121 Profit și pierdere C

7/601	7.500	8/704	12.000
RD	*7.500*	*RC*	*12.000*
TSD	**7.500**	**TSC**	**12.000**
SFC	**4.500**		

D 213 Echipamente C

SI	18.000		
RD	*0*	*RC*	*0*
TSD	**18.000**	**TSC**	**0**
		SFD	**18.000**

D 301 Materii prime C

SI	0		
1/401	9.000	5/601	7.500
RD	*9.000*	*RC*	*7.500*
TSD	**9.000**	**TSC**	**7.500**
		SFD	**1.500**

D 371 Mărfuri C

SI	0		
1/401	4.000		
RD	*4.000*	*RC*	*0*
TSD	**4.000**	**TSC**	**0**
		SFD	**4.000**

D 401 Furnizori C

		SI	7.000
2/512	10.000	1/301	13.000
		371	
RD	*10.000*	*RC*	*13.000*
TSD	**10.000**	**TSC**	**20.000**
SFC	**10.000**		

D 411 Clienți C

SI	9.000		
3/704	12.000	4/512	7.000
RD	*12.000*	*RC*	*7.000*
TSD	**21.000**	**TSC**	**7.000**
		SFD	**14.000**

D 512 Conturi la bănci C

SI	5.000		
4/411	7.000	2/401	10.000
6/162	15.000		
RD	*22.000*	*RC*	*10.000*
TSD	**27.000**	**TSC**	**10.000**
		SFD	**17.000**

D	601 Ch. cu materiile prime	C		D	704 Venituri servicii	C	
5/301	7.500	2/121	7.500	8/121	12.000	3/411	12.000
RD	*7.500*	*RC*	*7.500*	*RD*	*12.000*	*RC*	*12.000*
TSD	**7.500**	**TSC**	**7.500**	**TSD**	**12.000**	**TSC**	**12.000**

Pas 4. Întocmirea Balanței de verificare

S.C. ALFA SA

BALANȚA DE VERIFICARE la data de 31.03.200N

Simbol cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
101	Capital social	-	25.000	-	-	-	25.000	-	25.000
121	Profit și pierdere	-	-	7.500	12.000	7.500	12.000	-	4.500
162	Credite bancare pe termen lung	-	-	-	15.000	-	15.000	-	15.000
213	Echipamente tehnologice	18.000	-	-	-	18.000	-	18.000	-
301	Materii prime	-	-	9.000	7.500	9.000	7.500	1.500	-
371	Mărfuri	-	-	4.000	-	4.000	-	4.000	-
401	Furnizori	-	7.000	10.000	13.000	10.000	20.000	-	10.000
411	Clienți	9.000	-	12.000	7.000	21.000	7.000	14.000	-
512	Conturi la bănci	5.000	-	22.000	10.000	27.000	10.000	17.000	-
601	Cheltuieli cu materiile prime	-	-	7.500	7.500	7.500	7.500	-	-
704	Venituri din prestări de servicii	-	-	12.000	12.000	12.000	12.000	-	-
TOTAL		**32.000**	**32.000**	**84.000**	**84.000**	**116.000**	**116.000**	**54.500**	**54.500**

4.6 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

1. Ce înțelegeți prin documente justificative?
2. Care este utilitatea documentelor justificative?
3. Care este relația dintre Registrul Jurnal și Cartea Mare?
4. Explicați următoarele noțiuni:
   a. Registru Jurnal;
   b. Cartea Mare;
   c. jurnalizare;
   d. sistematizare;

5. Care sunt etapele ciclului contabil?

6. Se poate renunța la Registrul Jurnal și să se înregistreze tranzacțiile direct în Cartea Mare? Argumentați răspunsul.

7. Ce arată o balanță de verificare? În sistemul contabil computerizat se poate renunța la balanța de verificare? Argumentați răspunsul.

Problemă test

Problema care urmează este construită pentru a putea lucra cu noțiunile contabile descrise în acest capitol. Pentru rezolvarea problemei, vi se cere să înregistrați câteva tranzacții de bază, ce s-au derulat în luna octombrie 200N, în sens logic până la final, adică să urmați etapele ciclului contabil.

1. Societatea ALFA se înființează și sunt emise 100.000 acțiuni în valoare de 3 lei pe acțiune, banii sunt depozitați 80 % în contul de la bancă și 20 % numerar în casă.
2. Este închiriată o clădire cu 2.500 lei pe lună și se plăteşte rata pe luna octombrie prin contul de la bancă.
3. Este achiziționat un autoturism pentru departamentul de marketing în valoare de 90.000 lei.
4. Se achiziționează mărfuri în valoare de 30.000 lei.
5. Se vând mărfuri și se încasează creanța prin bancă, după livrare, în valoare de 60.000 lei.
6. Cheltuieli diverse în numerar, în valoare de 300 lei.
7. Durata de utilizare a autoturismului este de 10 ani. Amortizarea pentru luna octombrie este de 50 lei.
8. Se înregistrează tranzacțiile în Registrul Jurnal.
9. Se înregistrează tranzacțiile în Cartea Mare.
10. Se întocmește Balanța de verificare.
11. Se întocmește bilanțul.
12. Se determină rezultatul.

Note

[1] Procesul este cunoscut în limbajul normelor internaționale de contabilitate sub denumirea de *derecunoaștere*

5 CONTABILITATEA ACTIVELOR

5.1 CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

Am remarcat în capitolul dedicat Situaţiilor financiare cum sunt definite activele. Există mai multe Standarde care se referă direct sau indirect la activele imobilizate. IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* defineşte activele imobilizate ca toate acele active care nu sunt clasificate ca active curente.

Imobilizările necorporale sunt definite de IAS 38 *Active necorporale* ca active identificabile nemonetare, fără suport material şi deţinute pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate altora sau pentru nevoi administrative.

Imobilizările corporale sunt definite de IAS 16 *Imobilizări corporale* ca active materiale care:

- ☑ sunt deţinute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi care
- ☑ pot fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Imobilizările financiare cuprind valorile financiare investite de întreprindere pe termen lung sub forma titlurilor de participare şi creanţelor asupra societăţilor din cadrul grupului, a titlurilor sub forma de interese de participare, a creanţelor din interese de participare, a titlurilor deţinute ca imobilizări şi a altor creanţe.

Amortizarea. IAS 16 *Imobilizări corporale* şi IAS 38 *Active necorporale* definesc *amortizarea* ca fiind alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă şi *valoarea amortizabilă* ca fiind costul activului sau o altă valoare substituită în situaţiile financiare, din care s-a scăzut valoarea reziduală.

Imobilizările financiare nu sunt supuse amortizării, iar din categoria imobilizărilor corporale sunt excluse din sfera amortizării terenurile.

Reglementările naţionale precizează că amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorilor de intrare a imobilizărilor, utilizând una din cele trei metode: amortizarea lineară, amortizarea degresivă şi amortizarea accelerată. Metoda de amortizare utilizată trebuie aleasă în funcţie de modul în care se estimează generarea beneficiilor economice viitoare, asociate activelor întreprinderii.

Evaluarea activelor imobilizate are la bază unele reguli, cum ar fi:

1) Intreprinderea respectă principiul continuităţii activităţii şi evaluarea va reflecta utilizarea imobilizărilor pentru un timp nedefinit. În acest sens *valoarea realizabilă* se consideră a fi cea mai potrivită şi *costul istoric* cea mai obiectivă măsură a valorii. Costul istoric include preţul de cumpărare şi alte costuri implicate de pregătirea activelor pentru folosinţă.
2) Fluctuaţiile preţului pieţii sunt ignorate în evaluare.
3) Reevaluarea periodică este posibilă.
4) Pierderile de valoare atribuite uzurii sau altor cauze sunt întotdeauna recunoscute.

Conturile de imobilizări

Activele imobilizate sunt evidenţiate în contabilitate cu ajutorul conturilor din clasa 2 - *Conturi de imobilizări* delimitate pe cele trei grupe (vezi Anexa 2):

20 *Imobilizări necorporale*

21 *Imobilizări corporale*

26 *Imobilizări financiare*

Funcţia economică. Conturile de imobilizări furnizează informaţii privind existenţa şi mişcarea bunurilor *necorporale* (cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale, fondul comercial şi avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie), *corporale* (terenuri şi construcţii, instalaţii tehnice şi maşini, alte instalaţii, utilaje şi mobilier şi avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie) şi *financiare* (titluri de participare şi interese de participare, alte titluri imobilizate şi creanţe imobilizate) destinate utilizării pe termen lung.

Funcţia contabilă a conturilor de imobilizări este de *activ* (A).

☑ Se *debitează* cu valoarea imobilizărilor intrate prin:
- ✓ achiziţie de la terţi (brevete, licenţe, proiecte, terenuri, construcţii, titluri de participare etc. achiziţionate de la terţi);
- ✓ producţie proprie;
- ✓ donaţie sau aport în natură al acţionarilor la capitalul social; şi
- ✓ alte intrări de imobilizări.

☑ Se *creditează* cu valoarea imobilizărilor ieşite prin:
- ✓ amortizarea integrală a cheltuielilor (în cazul imobilizărilor necorporale);
- ✓ scoaterea din folosinţă (casarea);

- ✓ vânzare, cedare sau retragerea aportului în natură de acționari, în cazul celorlalte imobilizări; și
- ✓ alte ieșiri de imobilizări.

☑ *Soldul final* este *debitor* și reflectă:

- ✓ valoarea imobilizărilor necorporale, corporale și financiare existente în întreprindere la un moment dat.

Exemple

Tranzacția 1. La înființare, societatea ALFA efectuează cheltuieli de înmatriculare la Registrul Comerțului și taxe de publicare în Monitorul Oficial de 500 lei, decontate prin contul de disponibil din bancă.

Analiza. Tranzacția determină înregistrarea cheltuielilor de constituire (A+), concomitent cu diminuarea disponibilului din cont (A-). Contul 201 *Cheltuieli de constituire* se debitează cu evidențierea cheltuielilor și contul 512 *Conturi curente la bănci*, cont bifuncțional cu funcție contabilă de activ, se creditează cu diminuarea dispșnibilului. Formula contabilă este:

201 *Cheltuieli de constituire*	=	512 *Conturi curente la bănci*	500 lei

Tranzacția 2. Societatea ALFA achiziționează un program informatic în valoare de 600 lei de la furnizori, conform facturii.

Analiza. Tranzacția determină o creștere a valorii imobilizărilor necorporale (A+), simultan cu creșterea datoriilor față de furnizorii de imobilizări (D+). Contul 208 *Alte imobilizări necorporale* se debitează cu creșterea de activ și contul 404 *Furnizori de imobilizări* se creditează cu creșterea datoriilor. Formula contabilă este:

208 *Alte imobilizări necorporale*	=	404 *Furnizori de imobilizări*	600 lei

Tranzacția 3. Se înregistrează aportul în natură al acționarilor la capitalul social, reprezentat de un teren cu valoarea de 20.000 lei.

Analiza. Tranzacția determină creșterea valorii terenurilor (A+), simultan cu diminuarea creanțelor întreprinderii față de acționari (A-). Contul 2111 *Terenuri* se debitează cu creșterile de activ și 456 *Decontări cu asociații privind capitalul*, cont bifuncțional, cu funcția contabilă de activ la înregistrarea aportului se

creditează cu micşorarea creanţelor întreprinderii faţă de acţionari. Formula contabilă este:

2111 *Terenuri*	=	456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	20.000 lei

Tranzacţia 4. Se achiziţionează de la un furnizor un utilaj în valoare de 4.800 lei, conform facturii nr. 337 din 20.03.200N.

Analiza. Tranzacţia determină creşterea valorii utilajelor (A+), evidenţiată în debitul contului 2131 *Echipamente tehnologice* şi, concomitent, o creştere a datoriilor faţă de furnizorii de imobilizări (D+), care se înregistrează în creditul contului 404 *Furnizori de imobilizări*. Formula contabilă este:

2131 *Echipamente tehnologice*	=	404 *Furnizori de imobilizări*	4.800 lei

Tranzacţia 5. Se obţine din producţie proprie un strung al cărui cost de producţie este de 2.000 lei.

Analiza. Operaţia determină o creştere a imobilizărilor corporale (A+) care se înregistrează în debitul contului 2131 *Echipamente tehnologice* şi, simultan, creşterea veniturilor din producţia de imobilizări (C+). Întreprinderea a efectuat o serie de cheltuieli care trebuie conectate unor venituri de mărime egală în contul *Profit şi pierdere*. Contul pentru recunoaşterea veniturilor din producţie proprie este 722 *Venituri din producţia de imobilizări corporale,* care se creditează cu creşterea de capitaluri proprii. Formula contabilă este:

2131 *Echipamente tehnologice*	=	722 *Venituri din producţia de imobilizări corporale*	2.000 lei

Tranzacţia 6. Se înregistrează în primul exerciţiu financiar amortizarea în valoare de 1.000 lei, conform Situaţiei de calcul a amortizării imobilizărilor corporale şi necorporale. Din totalul amortizării, 200 lei reprezintă amortizarea cheltuielilor de constituire şi a programului informatic, iar diferenţa amortizarea imobilizărilor corporale.

Analiza. Are loc o creştere a cheltuielilor cu amortizarea (A+), care se înregistrează în debitul contului 681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele* şi, simultan, în echivalenţă, o creştere a amortizării imobilizărilor (A -), reflectată în creditul conturilor 280 *Amortizările privind imobilizările necorporale* şi 281 *Amortizări privind imobilizările corporale*. Formula contabilă este:

681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele*	=	%	1.000 lei
		280 *Amortizările privind imobilizările necorporale*	200 lei
		281 *Amortizări privind imobilizările corporale*	800 lei

Remarcă. Imobilizările sunt evidenţiate în contabilitate pe durata de viaţă utilă la *valoarea contabilă de intrare.* Semnificaţia contabilă a amortizării este corectarea valorii imobilizărilor în contabilitate şi transmiterea reducerii de valoare asupra cheltuielilor exerciţiului financiar. Micşorarea valorii imobilizărilor prin uzură fizică, uzură morală şi prevederi legale se înregistrează în conturile din clasa 2/grupa 28 *Amortizări privind imobilizările* (A-), în loc să se înregistreze în *creditul* conturilor de imobilizări (A-). Conturile de amortizări din această grupă sunt detaliate pe categorii de imobilizări.

Tranzacţia 7. Conform procesului-verbal de scoatere din funcţiune se casează un utilaj, complet amortizat, costul de achiziţie de 3.500 lei.

Analiza. Tranzacţia determină micşorarea valorii utilajelor întreprinderii (A-) şi, concomitent, o diminuare a amortizării corespunzătoare imobilizării casate (A+). Contul 281 *Amortizări privind imobilizările corporale* se debitează cu micşorarea amortizării şi 2131 *Echipamente tehnologice* se creditează cu costul utilajului scos din funcţiune. Formula contabilă este:

281 *Amortizări privind imobilizările corporale*	=	2131 *Echipamente tehnologice*	3.500 lei

Tranzacţia 8. Se vinde un autoturism incomplet amortizat la preţul de 7.000 lei. Costul de achiziţie este de 9.000 lei, iar amortizarea înregistrată până în momentul vânzării este de 4.000 lei.

Analiza. Tranzacţia de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

8.1 *Vânzarea propriu-zisă.* Tranzacţia determină creşterea creanţei întreprinderii asupra debitorului la preţul de vânzare (A+), concomitent cu evidenţierea venitului din vânzarea autoturismului (C+). Conturile utilizate sunt: 461 *Debitori diverşi*, cont de activ care se debitează cu creşterea creanţei faţă de cumpărător şi 7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital*, cont de capitaluri proprii care se creditează cu creşterea veniturilor din vânzare. Formula contabilă este:

461 *Debitori diverşi*	=	7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*	7.000 lei

Remarcă. Vânzarea activelor imobilizate este o tranzacție mai puțin frecventă, având ca obiect acele echipamente, mijloace de transport etc. care, din diverse motive, nu mai sunt folosite de către întreprindere. O asemenea tranzacție dă naştere unui venit clasificat în contul de profit şi pierdere în categoria altor venituri din exploatare, iar creanța respectivă se înregistrează în contabilitate în contul *Debitori diverşi.*

8.2 *Descărcarea din gestiune.* Scoaterea din evidență a autoturismului determină diminuarea valorii de intrare a mijloacelor de transport (A-), înregistrată în creditul contului 2133 *Mijloace de transport* în echivalență cu micşorarea amortizării (A+) în debitul contului 281 *Amortizări privind imobilizările corporale (A -)* şi trecerea pe cheltuieli a costului neamortizat (C-) prin debitarea contului 6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital.* Formula contabilă este:

%	=	2133 *Mijloace de transport*	9.000 lei
281 *Amortizări privind imobilizările corporale*			4.000 lei
6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital*			5.000 lei

Tranzacția 9. Societatea ALFA achiziționează titluri de participare în valoare de 5.000 lei (1.000 acțiuni, valoarea nominală este de 5 lei/acțiune).

Analiza. Tranzacția determină creşterea valorii titlurilor de participare (A+), care se înregistrează în debitul contului 261 *Titluri de participare deținute la filialele din cadrul grupului* şi, în acelaşi timp, o creştere a datoriei față de furnizorul de imobilizări (D+), care se reflectă în creditul contului 404 *Furnizori de imobilizări.* Formula contabilă este următoarea:

261 *Titluri de participare deținute la filiale în cadrul grupului*	=	404 *Furnizori de imobilizări*	5.000 lei

Tranzacția 10. Societatea ALFA plătește din disponibilul existent în contul de la bancă titlurile de participare achiziționate.

Analiza. Tranzacția determină o micşorare a datoriei față de furnizor (D-), reflectată în debitul contului 404 *Furnizori de imobilizări* şi, concomitent, o diminuare a disponibilităților băneşti (A-), înregistrată în creditul contului 512 *Conturi curente la bănci.* Formula contabilă este următoarea:

404 *Furnizori de imobilizări*	=	512 *Conturi curente la bănci*	5.000 lei

Tranzacția 11. Societatea ALFA cesionează titlurile de participare prin intermediul unei societăți de valori mobiliare, la prețul de vânzare de 7.000 lei.

Analiza. Tranzacția de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

11.1 *Vânzarea propriu-zisă.* Tranzacția determină creşterea valorii creanțelor întreprinderii față de debitori (A+) şi, concomitent, creşterea altor venituri din exploatare (C+). Contul 461 *Debitori diverşi* se debitează cu creşterea de activ, iar contul 7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital* se creditează cu creşterea de capitaluri proprii. Formula contabilă este următoarea:

461 *Debitori diverşi* = 7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital* 7.000 lei

11.2 *Descărcarea din gestiune.* Scoaterea din evidență a titlurilor de participare determină o creştere a cheltuielilor privind activele cedate (C-), care se înregistrează în debitul contului 6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital* şi, concomitent, o scădere a valorii titlurilor de participare (A-) înregistrată în creditul contului 261 *Titluri de participare deținute la societăți în afara grupului.* Formula contabilă este următoarea:

6583 *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital* = 261 *Titluri de participare deținute la filiale în cadrul grupului* 5.000 lei

Înregistrarea sistematică a tranzacțiilor cu *investiții financiare pe termen lung:*

D	*Titluri de participare deținute la la filiale în cadrul grupului*		C
9/404	5.000	11.2/6583	5.000
RD	5.000	RC	5.000
TSD	5.000	TSC	5.000

D	*Furnizori de imobilizări*		C
10/512	5.000	9/261	5.000
RD	5.000	RC	5.000
TSD	5.000	TSC	5.000

D	*Debitori diverşi*		C
11.1/7583	7.000		
RD	7.000		
TSD	7.000		
		SFD 7.000	

D	*Conturi curente la bănci*		C
SI	8.000	10/404	5.000
		RC	5.000
TSD	8.000	TSC	5.000
		SFD	3.000

D	*Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital*		C
		11.1/461	7.000
		RC	7.000
		TSC	7.000

D	*Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital*		C
11.2/461	5.000		
RD	5.000		
TSD	5.000		

Remarcă. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli este prezentată în capitolul 8.

5.2 CONTABILITATEA STOCURILOR

Problematica stocurilor este abordată în mod direct prin Standardul Internațional de Contabilitate IAS 2 *Stocuri* iar alte standarde fac referire direct sau indirect la stocuri. Principalele tipuri de stocuri deținute de o întreprindere sunt destinate utilizării în producție sau destinate vânzării, fie în același stadiu în care au fost procurate, fie după ce au suferit o prelucrare.

Prin urmare, obiectul tranzacțiilor desfășurate în cadrul unui ciclu de exploatare îl reprezintă stocurile. Ciclul de exploatare cuprinde tranzacțiile cu caracter curent și repetitiv dintr-o întreprindere, fiind definit ca acea perioadă de timp dintre achiziția activelor destinate producției și realizarea lor, triada *aprovizionare – producție – vânzare* reflectată în obținerea de numerar sau de echivalente de numerar

Stocurile sunt active:

☑ deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;

☑ în curs de producție în vederea unei vânzări în aceleași condiții ca mai sus; sau

☑ sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile sunt bunuri sau servicii care, în mod normal, se transformă în disponibilități bănești în decurs de un an având, din acest punct de vedere, atributul de *active curente*. De exemplu:

✓ materiile prime și materialele cumpărate participă la un singur ciclu de producție și își transferă în întregime valoarea lor asupra bunurilor rezultate din procesul de producție (produse finite) care, prin vânzare, se transformă în disponibilități bănești;

✓ stocurile destinate producției se regăsesc total sau parțial în compoziția materială a produselor rezultate din procesul de producție, în forma lor inițială sau într-o formă transformată.

✓ mărfurile cumpărate se transformă prin vânzare în disponibilități bănești într-o perioadă de mai puțin de un an;

Conturile de stocuri

Stocurile sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din Clasa 3 – *Conturi de stocuri și producție în curs de execuție* delimitate pe cele șapte grupe (vezi Anexa 2):

30 *Stocuri de materii și materiale*

33 *Producţia în curs de execuţie*

34 *Produse*

35 *Stocuri aflate la terţi*

36 *Animale*

37 *Mărfuri*

38 *Ambalaje*

Aceste conturi se pot diferenția şi pe analitice corespunzătoare sortimentelor, articolelor de stocuri. În situația în care sortimentul este gestionat prin mai multe depozite se creează analitice pentru fiecare depozit sau gestiune.

Funcția economică. Conturile de stocuri furnizează informații privind existența şi mişcarea stocurilor (materii prime şi materiale consumabile, producția în curs de execuție, produse finite şi mărfuri şi avansuri pentru cumpărări de stocuri).

Funcția contabilă a conturilor de stocuri este de *activ* (A).

☑ Se *debitează* cu intrările de stocuri provenind din:
- ✓ achiziții de la furnizori;
- ✓ producție proprie;
- ✓ donații, plusuri cantitative la inventariere sau aport în natură al acționarilor la capitalul social; şi
- ✓ alte intrări de stocuri.

☑ Se *creditează* cu valoarea stocurilor ieşite prin:
- ✓ consum tehnologic în activitatea de exploatare;
- ✓ vânzare la terți;
- ✓ donații, minusuri cantitative la inventariere; şi
- ✓ alte ieşiri de stocuri.

☑ *Soldul final* este *debitor* şi reflectă:
- ✓ valoarea stocurilor şi serviciilor aflate în cadrul întreprinderii la un moment dat.

Exemple

Tranzacția 1. Societatea ALFA achiziționează materii prime în valoare de 250 lei de la furnizori.

Analiza. Tranzacția determină creşterea valorii stocului de materii prime (A+) înregistrată în debitul contului 301 *Materii prime* şi, simultan, se

recunoaşte o datorie faţă de furnizor (D+) reflectată în creditul contului 401 *Furnizori*. Formula contabilă este:

301 *Materii prime*	=	401 *Furnizori*	250 lei

Tranzacția 2. Se eliberează pentru consum tehnologic materii prime în valoare de 140 lei.

Analiza. Eliberarea din depozit a stocurilor pentru consum determină micşorarea valorii stocului de materii prime (A-) înregistrată în creditul contului 301 *Materii prime* şi concomitent, consumul materiilor prime reprezintă momentul recunoaşterii cheltuielii de exploatare (C-) în debitul contului 601 *Cheltuieli cu materii prime*. Formula contabilă este:

601 *Cheltuieli cu materii prime*	=	301 *Materii prime*	140 lei

Tranzacția 3. Societatea ALFA achiziționează SDV-uri în valoare de 50 lei de la furnizori.

Analiza. Tranzacția determină creşterea valorii stocului de materiale de natura obiectelor de inventar (A+) înregistrată în debitul contului 303 *Materiale de natura obiectelor de inventar* şi, simultan, se recunoaşte datoria comercială faţă de furnizor (D+) în creditul contului 401 *Furnizori*. Formula contabilă este:

303 *Materiale de natura obiectelor de inventar*	=	401 *Furnizori*	50 lei

Tranzacția 4. Se dau în folosință SDV-uri în valoare de 20 lei.

Analiza. Darea în folosință a SDV-urilor determină diminuarea stocului de materiale de natura obiectelor de inventar (A-) înregistrată în creditul contului 303 *Materialele de natura obiectelor de inventar* şi, în acelaşi timp, recunoaşterea cheltuielilor de exploatare (C-) reflectată în debitul contului 603 *Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*. Formula contabilă este:

603 *Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*	=	303 *Materiale de natura obiectelor de inventar*	20 lei

Tranzacția 5. Societatea ALFA achiziționează mărfuri în valoare de 3.500 lei de la furnizori.

Analiza. Tranzacția determină creşterea valorii stocului de mărfuri (A+) înregistrată în debitul contului 371 *Mărfuri* şi, simultan, recunoaşterea unei datorii faţă de furnizor (D+) reflectată în creditul contului 401 *Furnizori*. Formula contabilă este:

371 *Mărfuri*	=	401 *Furnizori*	3.500 lei

Remarcă. Mărfurile achiziţionate la cost de achiziţie se revând la preţ de vânzare. Diferenţa calculată între preţul de vânzare şi costul de achiziţie constituie *marja comercială.* Mărfurile se pot evalua la cost de achiziţie în comerţul cu ridicata sau la preţ de vânzare în comerţul cu amănuntul.

Tranzacţia 6. Societatea ALFA vinde mărfuri clienţilor la preţul de 5.700 lei, costul de achiziţie 2.500 lei.

Analiza. Tranzacţia de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

6.1 *Vânzarea propriu-zisă.* Tranzacţia determină creşterea valorii creanţelor întreprinderii faţă de clienţi (A+) înregistrată în debitul contului 411 *Clienţi* şi, concomitent, recunoaşterea veniturilor din vânzarea mărfurilor (C+), reflectată în creditul contului 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor.* Formula contabilă este:

411 *Clienţi* = *707 Venituri din vânzarea mărfurilor* 5.700 lei

6.2 *Descărcarea din gestiune.* Scoaterea din evidenţă a mărfurilor determină o creştere a cheltuielilor la nivelul costului de achiziţie al mărfurilor vândute (C-), care se înregistrează în debitul contului 607 *Cheltuieli privind mărfurile* şi, concomitent, o scădere a valorii stocului de mărfuri (A-) înregistrată în creditul contului 371 *Mărfuri.* Formula contabilă este următoarea:

607 *Cheltuieli privind mărfurile* = 371 *Mărfuri* 2.500 lei.

Tranzacţia 7. Se transferă la depozitul societăţii ALFA produsele finite obţinute în procesul de fabricaţie în valoare de 900 lei.

Analiza: Obţinerea produselor finite determină creşterea valorii stocului de produse finite (A+), care se înregistrează în debitul contului 345 *Produse finite* şi, concomitent, o creştere a veniturilor din producţia proprie (C+) prin creditarea contului 711 *Variaţia stocurilor.* Formula contabilă este:

345 *Produse finite* = 711 *Variaţia stocurilor* 900 lei

Tranzacţia 8. Societatea ALFA vinde produse finite clienţilor la preţul de 1.200 lei, costul de producţie 700 lei.

Analiza: Tranzacţia de vânzare determină două înregistrări în contabilitate:

8.1 *Vânzarea propriu-zisă.* Tranzacţia determină creşterea valorii creanţelor întreprinderii faţă de clienţi (A+), care se înregistrează în debitul contului 411 *Clienţi* şi, concomitent, recunoaşterea veniturilor din vânzarea produselor finite (C+), reflectată în creditul contului 701 *Venituri din vânzarea produselor finite* Formula contabilă este:

411 *Clienți* = 701 *Venituri din vânzarea produselor finite* 1.200 lei

8.2 *Descărcarea din gestiune.* Scoaterea din evidență a produselor finite determină o micşorare a valorii stocului de produse finite (A-), care se înregistrează în creditul contului 345 *Produse finite* şi, concomitent, o micşorare a veniturilor din producția proprie aferente producției vândute (C-) prin debitarea contului 711 *Variația stocurilor.* Formula contabilă este:

711 *Variația stocurilor* = 345 *Produse finite* 700 lei

Remarcă. Contul 711 *Variația stocurilor* se utilizează pentru evaluarea corectă a costului de producție aferent veniturilor din producția obținută. După funcția contabilă, este un cont bifuncțional, de capitaluri proprii. Se *creditează* cu costul standard al producției finite sau în curs de execuție şi cu diferențele de preț nefavorabile, calculate şi repartizate. Se *debitează* cu costul standard al producției vândute, reluate în fabricație şi cu diferențele de preț favorabile calculate şi repartizate. La sfârşitul perioadei, *soldul* debitor sau creditor al contului *Variația stocurilor* se preia la rezultatul exercițiului, ca în schema de mai jos. Se observă că profitul se obține tot ca diferență între veniturile din vânzarea producției şi cheltuielile corespunzătoare.

Cont de profit şi pierdere	
☑ Cheltuieli de exploatare, după natura lor: ✓ aferente producției obținute (nevândute şi vândute).	☑ Venituri din vânzarea produselor finite; ☑ *Variația stocurilor:* ✓ Soldul creditor reprezintă valoarea la cost de producție a stocurilor fabricate în perioada curentă şi nevândute; ✓ Soldul debitor reprezintă valoarea la cost de producție a stocurilor fabricate în perioada anterioară şi vândute în perioada curentă.

5.3 CONTABILITATEA CREANTELOR

Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare* defineşte creanţele întreprinderii ca fiind activele financiare create de întreprindere prin furnizare de bunuri sau prestare de servicii direct unui debitor, altele decât cele ce sunt iniţiate cu intenţia de a fi vândute imediat sau în termen scurt, care trebuie clasificate ca reţinute pentru tranzacţionare.

Creanţele pe termen scurt reprezintă active curente ale întreprinderii rezultate în urma tranzacţiilor cu persoane juridice sau fizice, relaţii în urma cărora întreprinderea a livrat un bun, a prestat un serviciu sau a executat o lucrare şi pentru care trebuie să primească un echivalent valoric sau o contraprestaţie, într-o perioadă de timp de până la un an.

Creanţele sunt recunoscute doar atunci când întreprinderea devine parte a unui contract şi, ca urmare, are dreptul legal de a primi numerar sau echivalente de numerar.

Conturile de creanţe

Creanţele sunt evidenţiate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din Clasa 4 – *Conturi de terţi* delimitate pe grupe, sau în cadrul unei grupe, de exemplu, (vezi Anexa 2):

41 *Clienţi şi conturi asimilate*

42 *Personal şi conturi asimilate*

43 *Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate*

44 *Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate*

Funcţia economică. Conturile de creanţe furnizează informaţii privind existenţa şi mişcarea valorilor în curs de decontare ale întreprinderii faţă de terţi (creanţe comerciale, creanţe în cadrul grupului, creanţe salariale, creanţe sociale, creanţe fiscale şi creanţe diverse).

Funcţia contabilă a conturilor de creanţe este de *activ* (A).

☑ Se *debitează* cu constituirea creanţelor din:

- ✓ vânzări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii;
- ✓ avansul acordat furnizorilor de bunuri, lucrări sau servicii;
- ✓ avansul acordat salariaţilor;
- ✓ drepturile întreprinderii faţă de bugetul de stat;
- ✓ drepturile asupra acţionarilor din subscrierea capitalului social;

- ✓ drepturile față de terțe persoane fizice sau juridice care au adus pagube întreprinderii; și
- ✓ alte constituiri.

☑ Se *creditează* cu decontarea creanțelor prin:

- ✓ încasarea contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor vândute;
- ✓ diminuarea creanței față de personal prin reținerile din salarii;
- ✓ anularea creanței față de furnizori prin apariția datoriei; și
- ✓ alte decontări sau anulări.

☑ *Soldul final* este *debitor* și reflectă:

- ✓ creanțele față de terți ale unei întreprinderi la un moment dat.

Exemple

Tranzacția 1. Societatea ALFA înregistrează chiria diverselor locații în valoare de 2.500 lei, conform contractelor încheiate cu terții.

Analiza. Tranzacția de închiriere determină creșterea valorii creanțelor întreprinderii față de clienți (A+) înregistrată în debitul contului 411*Clienți* și, concomitent, recunoașterea veniturilor din chirii (C+) reflectată în creditul contului 706 *Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii*. Formula contabilă este:

411 *Clienți*	=	706 *Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii*	2.500 lei

Tranzacția 2. Societatea ALFA încasează creanța din chirie în contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Tranzacția de încasare a chiriei determină creșterea disponibilului din contul de la bancă (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* și, concomitent, o micșorare a creanței față de clienți (A-), reflectată în creditul contului 411 *Clienți*.

512 *Conturi curente la bănci*	=	411 *Clienți*	2.500 lei

Tranzacția 3. În cursul lunii s-au acordat avansuri salariaților în sumă de 15.000 lei, din numerarul existent în casieria întreprinderii.

Analiza. Acordarea avansului determină o scădere a numerarului (A-), reflectată în creditul contului 531 *Casa* și, în același timp, o creștere a creanței întreprinderii față de salariați (A+), care se înregistrează în debitul contului. 425 *Avansuri acordate salariaților*. Formula contabilă este:

425 *Avansuri acordate personalului*	=	531 *Casa*	15.000 lei

Remarcă. Poate să apară situaţia în care întreprinderile acordă în două tranşe salariile şi alte drepturi cuvenite personalului.

Astfel, chenzina I acordată în a treia decadă a lunii curente se plăteşte salariaţilor ca o sumă fixă care reprezintă aproximativ 40% din salariu. Această sumă reprezintă un *avans acordat salariaţilor* din datoria pe care urmează să o constituie întreprinderea la sfârşitul lunii faţă de angajaţi pentru serviciile prestate.

Din punct de vedere al întreprinderii, acest *avans* reprezintă *o creanţă.*

Tranzacţia 4. La înfiinţarea societăţii BETA capitalul subscris de către acţionari este de 4.000 lei, reprezentat de 100 de acţiuni a 40 lei/acţiune valoare nominală. Din cele 100 de acţiuni subscrise 50 sunt acţiuni pentru aport în natură şi 50 sunt acţiuni pentru aport în numerar.

Analiza. Subscrierea capitalului determină o creştere a creanţei întreprinderii asupra acţionarilor (A+), reflectată în debitul contului 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul* şi, totodată, o creştere a capitalului subscris dar nevărsat (C+), care se înregistrează în creditul contului 1011 *Capital subscris nevărsat.*

Formula contabilă este următoarea:

456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	=	1011 *Capital subscris nevărsat*	4.000 lei

Tranzacţia 5. Acţionarii depun capitalul subscris în numerar direct în contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Depunerea capitalul subscris în numerar determină creşterea disponibilului în contul de la bancă (A+) şi scăderea dreptului de creanţă a întreprinderii asupra acţionarilor (A-).

Creşterea de activ se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci,* iar scăderea de activ se înregistrează în creditul contului 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul.*

512 *Conturi curente la bănci*	=	456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	2.000 lei

5.4 CONTABILITATEA TREZORERIEI

Contabilitatea trezoreriei are ca obiect evidența existenței şi mişcării numerarului sau echivalentelor de numerar. În structura trezoreriei se includ: investiții financiare pe termen scurt, conturi la bănci, casa, acreditive, viramente interne.

Investițiile financiare curente (titlurile de plasament) constau în: acțiuni proprii, acțiuni, obligațiuni emise şi răscumpărate, obligațiuni, alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate şi vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt.

Conturile la bănci sunt reprezentate de: valori de încasat (cecuri şi efecte de încasat, efecte remise spre scontare), conturi curente la bănci (conturi la bănci în lei şi în valută, sume în curs de decontare), dobânzi (de plătit, de încasat), credite bancare pe termen scurt şi dobânzi aferente.

Casa include: casa (în lei, în valută) şi alte valori (timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, tichete şi bilete de călătorie, alte valori).

Acreditivele sunt disponibilitățile în lei sau în valută, păstrate într-un cont bancar distinct, la dispoziția furnizorului. Din acest cont urmează a se efectua plăți către furnizor, pe măsura livrării de mărfuri, executării de lucrări sau prestării de servicii (garanția plății). Se utilizează în special în comerțul internațional.

Viramentele interne reprezintă transferurile disponibilităților între conturile de trezorerie.

Conturile de trezorerie

Trezoreria este evidențiată în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din Clasa 5 – *Conturi de trezorerie* delimitate pe cele cinci grupe (vezi Anexa 2):

50 *Investiții financiare pe termen scurt*

51 *Conturi la bănci*

53 *Casa*

54 *Acreditive*

58 *Viramente interne.*

Funcția economică. Conturile de trezorerie furnizează informații privind existența şi mişcarea numerarului sau echivalentelor de numerar (investiții financiare pe termen scurt, conturi la bănci, casa, acreditive, viramente interne).

Funcția contabilă a conturilor de trezorerie este de *activ* (A).

☑ Se *debitează* cu intrările de numerar sau echivalente de numerar din:
- ✓ achiziții de acțiuni, obligațiuni;
- ✓ încasări de creanțe de la clienți sau debitori diverşi;
- ✓ aport în numerar;
- ✓ depuneri de numerar aflat în casieria întreprinderii;
- ✓ primirea unui credit bancar; şi
- ✓ alte intrările de numerar sau echivalente de numerar.

☑ Se *creditează* cu valoarea ieşirilor de numerar sau echivalente de numerar prin:
- ✓ vânzare de acțiuni, obligațiuni;
- ✓ plăți față de furnizori, creditori diverşi, bugetul statului;
- ✓ transferuri de numerar; rambursări de împrumuturi; şi
- ✓ alte ieşiri de numerar sau echivalente de numerar.

☑ *Soldul final* este în mod curent *debitor* şi reflectă:
- ✓ numerarul sau echivalente de numerar existente în cadrul întreprinderii la un moment dat.

Remarcă. Din punct de vedere al funcției contabile, contul 512 *Conturi curente la bănci* este bifuncțional, ceea ce înseamnă că poate avea şi sold final creditor. Această situație indică faptul că banca a efectuat plăți în numele şi pentru societatea titulară a contului bancar respectiv, peste limita de sumă existentă în contul de disponibilități al întreprinderii respective, pe baza unui acord stabilit între cele două părți privind limita de creditare. Soldul creditor poate persista o perioadă scurtă de timp şi doar în limita unui anumit plafon.

Exemple

Tranzacția 1. Societatea ALFA achiziționează de pe piața de capital 100 de acțiuni la prețul de cumpărare de 10 lei/acțiune, cu plată directă din contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Cumpărarea de acțiuni determină o creştere a valorii acțiunilor (A+), care se înregistrează în debitul contului 503 *Acțiuni* şi, concomitent, o diminuare a disponibilităților băneşti din contul de la bancă (A-) reflectată în creditul contului 512 *Conturi curente la bănci*. Formula contabilă este următoarea:

503 *Acțiuni* = 512 *Conturi curente la bănci* 1.000 lei

Tranzacția 2. Se vând 50 de acțiuni la prețul de vânzare de 12 lei/acțiune (preț vânzare > preț cumpărare), cu încasare directă în contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Tranzacția de vânzare a acțiunilor determină o creștere a disponibilităților bănești (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* și, concomitent, în echivalență, o scădere a valorii acțiunilor vândute (A-), ce se înregistrează în creditul contului 503 *Acțiuni* și o recunoaștere a veniturilor financiare (C+) înregistrate în creditul contului 764 *Venituri din investiții financiare cedate.* Formula contabilă este următoarea:

512 *Conturi curente la bănci*	=	%	600 lei
		503 *Acțiuni*	500 lei
		764 *Venituri din investiții financiare cedate*	100 lei

Tranzacția 3. Societatea ALFA vinde restul de 50 de acțiuni la prețul de 9 lei/acțiune (preț vânzare < preț cumpărare).

Analiza. Tranzacția de vânzare a acțiunilor determină o creștere a valorii creanțelor întreprinderii față de debitori egală cu prețul de vânzare (A+), care se înregistrează în debitul contului 461 *Debitori diverși* și, concomitent, în echivalență, o scădere a valorii acțiunilor (A-), înregistrată în creditul contului 503 *Acțiuni* și recunoașterea cheltuielilor financiare, a diferenței dintre prețul de vânzare mai mic și cel de cumpărare mai mare (C-), ce se vor înregistra în debitul contului 664 *Cheltuieli privind investițiile financiare cedate.* Formula contabilă este următoarea:

%	=	503 *Acțiuni*	500 lei
461 *Debitori diverși*			450 lei
664 *Cheltuieli privind investițiile financiare cedate.*			50 lei

Tranzacția 4. Se încasează în contul de disponibil de la bancă contravaloarea celor 50 de acțiuni vândute.

Analiza. Tranzacția de încasare determină creșterea disponibilităților (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* și, simultan, diminuarea creanțelor (A-) care se înregistrează în creditul contului 461 *Debitori diverși.* Formula contabilă este următoarea:

512 *Conturi curente la bănci* = 461 *Debitori diverşi* 450 lei

Tranzacția 5. Acționarii societății ALFA depun în contul de la bancă aportul subscris în numerar în valoare de 2.000 lei.

Analiza. Depunerea aportului determină creşterea disponibilităților (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* şi, concomitent, o scădere a creanțelor față de acționari (A-), reflectată în creditul contului 456 *Decontări cu asociații privind capitalul.* Formula contabilă este următoarea:

512 *Conturi curente la bănci* = 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* 2.000 lei

Tranzacția 6. Societatea ALFA primeşte un împrumut bancar în valoare de 300 lei pe o perioadă de 10 luni.

Analiza. Tranzacția de încasare a împrumutului determină creşterea disponibilităților băneşti (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* şi, concomitent, o creştere a datoriilor pe termen scurt față de bancă (D+), reflectată în creditul contului 519 *Credite bancare pe termen scurt.* Formula contabilă este următoarea:

512 *Conturi curente la bănci* = 519 *Credite bancare pe termen scurt* 300 lei

Tranzacția 7. Societatea ALFA încasează de la clienți în contul de disponibil de la bancă contravaloarea facturii de 800 lei, ca urmare a prestării unor servicii.

Analiza. Tranzacția de încasare a creanței determină majorarea disponibilităților (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* şi, concomitent, o micşorare a creanței față de clienți (A-), reflectată în creditul contului 411 *Clienți.*

512 *Conturi curente la bănci* = 411 *Clienți* 800 lei

Tranzacția 8. Se restituie o tranşă din împrumut bancar pe termen scurt în sumă de 80 lei.

Analiza. Rambursarea unei tranşe din împrumut determină diminuarea datoriilor (D-) concomitent cu diminuarea disponibilităților băneşti (A-). Contul 519 *Credite bancare pe termen scurt* se debitează cu micşorarea de datorii,

iar contul 512 *Conturi curente la bănci* se creditează cu micşorarea disponibilităţilor. Formula contabilă este următoarea:

519 *Credite bancare pe termen scurt* = 512 *Conturi curente la bănci* 80 lei

Tranzacţia 9. Se achită furnizorului contravaloarea facturii de 2.150 lei din contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Plata datoriei generează modificări în cadrul disponibilităţilor (A-) şi datoriilor (D-). Contul 401 *Furnizori* se debitează cu micşorarea datoriilor în corespondenţă cu contul 512 *Conturi curente la bănci*, care se creditează cu micşorarea disponibilului. Formula contabilă este următoarea:

401 *Furnizori* = 512 *Conturi curente la bănci* 2.150 lei

Remarcă. Transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile de trezorerie se realizează prin intermediul contului *Viramente interne*. Potrivit funcţiei contabile, este un cont de activ. În *debitul* contului se înregistrează sumele transferate dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie (în acest caz, contul de trezorerie care cedează scade cu suma virată, iar contul *Viramente interne* creşte cu aceeaşi sumă, aflată în tranzit). În *creditul* contului se înregistrează sumele intrate într-un cont de trezorerie din alt cont de trezorerie (în acest caz contul de trezorerie care primeşte creşte cu suma virată, iar contul *Viramente interne* scade cu aceeaşi sumă). Fiind un cont de tranzit, acesta *nu prezintă sold.*

Tranzacţia 10. Se ridică din contul de disponibil de la bancă suma de 300 lei care este depusă în casieria unităţii.

Analiza. Tranzacţia de ridicare a numerarului din contul de la bancă determină două înregistrări în contabilitate:

10.1 *Ridicarea numerarului din cont.* Ridicarea numerarului din contul de la bancă determină micşorarea disponibilului din bancă (A-) şi transferarea sumei în alt element de trezorerie (A+). Conturile utilizate sunt 512 *Conturi curente la bănci*, care se creditează cu diminuarea de disponibil şi 581 *Viramente interne*, care se debitează cu creşterea sumei transferate interimar. Formula contabilă este următoarea:

581 *Viramente interne* = 512 *Conturi curente la bănci* 300 lei

10.2 *Depunerea numerarului în casă.* Depunerea numerarului în casieria întreprinderii determină transferarea sumei din contul de trezorerie interimar (A-) şi creşterea numerarului (A+). Conturile utilizate sunt: 581 *Viramente*

interne care se creditează cu micşorarea sumei transferate şi 531 *Casa* care se debitează cu creşterea de numerar. Formula contabilă este următoarea:

531 *Casa* = 581 *Viramente interne* 300 lei

Tranzacţia 11. Se depune la bancă suma de 50 lei rezultată din încasări diverse în numerar.

Analiza. Tranzacţia de depunere a numerarului în contul de la bancă determină două înregistrări în contabilitate:

11.1 *Ridicarea numerarului din casă.* Ieşirea numerarului din casă determină micşorarea disponibilului (A-) şi transferarea sumei într-un alt cont de trezorerie (A+). Conturile utilizate sunt: 531 *Casa,* care se creditează cu micşorarea numerarului şi 581 *Viramente interne*, care se debitează cu creşterea sumei transferate interimar. Formula contabilă este următoarea:

581 *Viramente interne* = 531 *Casa în lei* 50 lei

11.2 *Depunerea numerarului în bancă.* Depunerea numerarului în contul de la bancă determină transferarea sumei din contul de trezorerie interimar (A-) şi creşterea disponibilităţilor în contul de la bancă (A+). Conturile utilizate sunt 581 *Viramente interne*, care se creditează cu micşorarea sumei transferate şi 512 *Conturi curente la bănci*, care se debitează cu creşterea de disponibil. Formula contabilă este următoarea:

512 *Conturi curente la bănci* = 581 *Viramente interne* 50 lei

5.5 VERIFICAREA CUNOŞTINŢELOR

- ☑ Definiţi activele imobilizate versus amortizări privind imobilizările.
- ☑ Prezentaţi funcţia economică şi contabilă a conturilor de imobilizări. Prin ce se particularizează conturile de amortizări privind imobilizările?
- ☑ Stabiliţi formula contabilă a următoarelor tranzacţii prin analiză contabilă:
  - ✓ achiziţionarea unui tractor de la furnizori în valoare de 11.000 lei;
  - ✓ vânzarea unui utilaj integral amortizat. Preţul de vânzare este de 23.000 lei, iar valoarea de intrare 12.000 lei;
  - ✓ obţinerea unui utilaj din producţie proprie, cost de producţie de 6.000 lei;
  - ✓ evidenţierea amortizării pentru imobilizările existente în întreprindere în valoare de 3.850 lei;

- ✓ casarea utilajului a cărui durată de viaţă utilă s-a încheiat, valoarea contabilă de 4.000 lei.

☑ Completaţi posturile de bilanţ privind imobilizările pe baza informaţiilor din următoarele conturi:

205 *Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare*	500 lei
212 *Construcţii*	30.000 lei
280 *Amortizări privind imobilizările necorporale*	50 lei
281 *Amortizări privind imobilizările corporale*	10.500 lei

☑ Analizaţi următoarele tranzacţii şi stabiliţi formula contabilă prin analiză contabilă:

- ✓ achiziţie de mărfuri în valoare de 1.800 lei de la furnizori;
- ✓ consum de materii prime în valoare de 700 lei;
- ✓ vânzare de mărfuri către clienţi la preţul de 3.000 lei;
- ✓ descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute, costul de achiziţie de 1.200 lei.

☑ Analizaţi semnificaţia informaţiilor :

- ✓ rulajul debitor al contului 371 *Mărfuri*;
- ✓ soldul final al contului 345 *Produse finite*;
- ✓ rulajul creditor al contului 301 *Materii prime*;
- ✓ rulajul creditor al contului 711 *Variaţia stocurilor.*

☑ Ce reprezintă trezoreria?

☑ Care este structura trezoreriei?

☑ Care dintre următoarele elemente nu reprezintă o componentă a trezoreriei:

- ✓ conturi la bănci;
- ✓ investiţii financiare pe termen scurt;
- ✓ casa;
- ✓ titluri de participare;
- ✓ acreditive.

☑ Ce fel de sold poate avea contul 512 *Conturi curente la bănci*?

☑ Ce fel de sold poate avea contul 531 *Casa*?

☑ Cum se înregistrează transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile bancare şi casierie?

☑ Analizaţi următoarele tranzacţii şi stabiliţi formula contabilă prin analiză contabilă:

- ✓ se achiziţionează pe bază de factură materii prime în valoare de 200 lei, materiale consumabile în valoare de 80 lei şi obiecte de inventar în valoare de 50 lei. Factura este achitată din contul de disponibil de la bancă.
- ✓ se vând pe bază de factură produse finite în valoare de 250 lei, mărfuri în valoare de 300 lei, încasare prin contul de disponibil de la bancă.
- ✓ se acordă în numerar avansul (chenzina I) angajaţilor pe baza listei de avans în sumă de 2.800 lei.

6 CONTABILITATEA DATORIILOR

6.1 CONTABILITATEA DATORIILOR

Datoriile reprezintă obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice (*Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare*, par. 49, 2002)

Standardul Internațional de Contabilitate IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* clasifică o datorie ca datorie curentă atunci când: (1) se aşteaptă să fie achitată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau (2) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Standardul care se referă în mod explicit la datorii este IAS 37 *Provizioane, datorii şi active contigente*, toate celelalte standarde se referă direct sau indirect la datorii.

IAS 37 *Provizioane, datorii şi active contigente* defineşte provizioanele ca fiind datorii incerte din punct de vedere al perioadei de exigibilitate sau al valorii (par. 2, 2002)

Stingerea datoriilor recunoscute se poate realiza sub formă de: plată în numerar, transfer de alte active, prestarea de servicii, înlocuirea acelei obligații cu alta, conversia obligației în capital propriu etc.

Evaluarea datoriilor este în corelație cu evaluarea activelor, cheltuielilor, veniturilor şi se bazează pe valoarea istorică rezultată din contractul care atestă crearea datoriilor.

Conturile de datorii

Datoriile sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 4 – *Conturi de terţi* (datorii curente) şi în Clasa 1 – *Conturi de capitaluri* (datorii pe termen lung) delimitate pe grupe, sau în cadrul unei grupe, ca de exemplu (vezi şi Anexa 2):

40 *Furnizori şi conturi asimilate*

42 *Personal şi conturi asimilate*

43 *Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate*

44 *Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate*

16 *Împrumuturi şi datorii asimilate*

Funcția economică. Conturile de datorii furnizează informații privind existența și mișcarea obligațiilor întreprinderii față de terți (datorii comerciale, datorii în cadrul grupului, datorii salariale, datorii sociale, datorii fiscale și datorii diverse) pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric.

Funcția contabilă a conturilor de datorii este de *datorii* (D)

☑ Se *creditează* cu constituirea datoriilor din:

- ✓ achiziții de bunuri, lucrări sau servicii;
- ✓ avansul acordat de clienți;
- ✓ drepturile cuvenite salariaților conform contractelor;
- ✓ drepturile cuvenite acționarilor pentru rambursări de capital social;
- ✓ drepturi sociale și fiscale;
- ✓ contractarea de împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, a creditelor bancare pe termen lung și a altor datorii asimilate;
- ✓ constituirea și majorarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli; și
- ✓ alte constituiri.

☑ Se *debitează* la decontarea datoriilor:

- ✓ plata contravalorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor achiziționate;
- ✓ diminuarea datoriilor salariale cu reținerile din salarii pentru: avansurile acordate, impozitul pe salarii, asigurări sociale, fondul de șomaj, fondul de sănătate, alte rețineri de forma ratelor, chiriilor;
- ✓ plata salariilor, datoriilor sociale și fiscale;
- ✓ rambursarea împrumuturilor și a altor datorii asimilate;
- ✓ micșorarea sau anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli; și
- ✓ alte decontări.

☑ *Soldul final* este *creditor* și reflectă:

- ✓ datoriile întreprinderii față de terți existente la un moment dat.

Exemple

Tranzacția 1. Societatea ALFA achiziționează materiale consumabile în valoare de 3.500 lei de la furnizori.

Analiza. Tranzacția determină creșterea valorii stocului de materiale consumabile (A+) înregistrată în debitul contului 302 *Materiale consumabile* și, concomitent, se recunoaște o datorie față de furnizori (D+) reflectată în creditul contului 401 *Furnizori*. Formula contabilă este:

302 *Materiale consumabile* = 401 *Furnizori* 3.500 lei

Tranzacția 2. Se achită datoria față de furnizori din numerarul existent în casieria societății.

Analiza. Tranzacția de plată determină modificări ale datoriilor comerciale (D-), care se înregistrează în debitul contului 401 *Furnizori* şi, în acelaşi timp, o diminuare a numerarului (A-), reflectată în creditul contului 531 *Casa.* Formula contabilă este următoarea:

401 *Furnizori* = 531 *Casa* 3.500 lei

Taxa pe valoarea adăugată (TVA)

Datoriile fiscale reprezintă sume datorate de către întreprindere bugetului de stat, datorii pentru care statul nu oferă o altă contraprestație sau o contravaloare. Din categoria datoriilor fiscale fac parte toate impozitele şi taxele (impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată datorată, alte datorii față de bugetul de stat). Aspectele privind impozitul pe profit sunt prezentate în capitolul 8, contabilitatea cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, ataşat consumului, bazat pe criteriul deductibilității. Taxa pe valoarea adăugată este aferentă transferului de proprietate asupra bunurilor, prestărilor de servicii şi executărilor de lucrări.

Din punct de vedere contabil, TVA nu afectează cheltuielile sau veniturile întreprinderilor, astfel este neutră în ceea ce priveşte rezultatul. Prin excepție, se recunoaşte o cheltuială când TVA nu este deductibilă. Întreprinderile sunt obligate la plata TVA pentru achizițiile efectuate şi conform reglementărilor naționale solicită TVA clienților prin documentele fiscale.

Consumatorul final este persoana care suportă acest impozit. Cum se explică acest lucru? Un angrosist cumpără bunuri, lucrări sau servicii de la furnizori, contabilizând separat costul bunului achiziționat de taxa pe valoarea adăugată aferentă. La rândul său, el revinde bunurile unui client, comerciant en detail, înregistrând separat prețul de vânzare de TVA aferentă valorii bunurilor, lucrărilor sau serviciilor înscrise în documentele fiscale. Diferența între taxa primită de la client (TVA colectată) şi taxa plătită furnizorilor (TVA deductibilă) o plăteşte statului în cazul în care TVA colectată este mai mare sau o primeşte de la stat în situația inversă.

Exemplu. Un angrosist achiziționează mărfuri la un cost de 100 lei, TVA 19%, pe care le revinde la un preţ format din costul de achiziție şi o marjă de 30% asupra acestui cost. Cum se calculează:

- TVA deductibilă şi suma de plătit;
- TVA colectată şi suma de încasat; şi
- cum se regularizează TVA-ul?

TVA deductibilă	=	100 x 19% = 19 lei
Suma datorată furnizorului	=	100 + 19 =119 lei
Costul mărfurilor	=	100 lei

Calculul TVA colectată presupune stabilirea prealabilă a preţului de vânzare egal cu costul de achiziţie plus marja, astfel:

Marja	=	100 x 30% = 30 lei
Preţul de vânzare	=	100 + 30 = 130 lei
TVA colectată	=	130 x 19% = 24,7 lei
Suma de încasat din vânzare	=	130 + 24,7 = 154,7 lei

Regularizarea TVA:

TVA colectată	=	24,7 lei
TVA deductibilă	=	19 lei
TVA de plată	=	**5,7lei**

Ce reprezintă 5,7 lei?

Este de fapt, suma de plătit Statului pe diferenţa de valoare (valoarea adăugată) dintre cost 100 lei şi preţ 130 lei, adică: 30 x 19% = **5,7 lei.**

În România cota de TVA este de 19%; pentru excepţiile cu cotă zero sau cotă redusă recomandăm a se vedea reglementările în vigoare (Codul fiscal). Taxa pe valoarea adăugată se determină lunar, este înscrisă separat în documentele fiscale (factură, bonuri fiscale etc.), iar pe baza lor se întocmesc jurnalul de cumpărări şi jurnalul de vânzări, documente ce stau la baza înregistrării TVA în contabilitate. Exigibilitatea TVA reprezintă dreptul organismelor fiscale de a pretinde plătitorului la o anumită dată plata taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat, dată după care se percep penalizări pentru întârziere.

Contul cu ajutorul căruia se evidenţiază taxa pe valoarea adăugată este contul sintetic de gradul I, 442 *Taxa pe valoarea adăugată*, cont ce se desfăşoară pe mai multe sintetice de gradul II:

- ✓ 4423 *TVA de plată*
- ✓ 4424 *TVA de recuperat*
- ✓ 4426 *TVA deductibilă*

✓ 4427 *TVA colectată*

✓ 4428 *TVA neexigibilă*

Contul 4426 *TVA deductibilă* este un cont de *creanțe fiscale*, cu funcția contabilă de *activ* (A). Se *debitează* cu taxa aferentă achizițiilor de bunuri, lucrări și servicii, înscrisă în documentele fiscale ale furnizorului. Se *creditează* la sfârșitul lunii cu taxa colectată și cu taxa de recuperat, dacă este cazul. Nu prezintă *sold* la sfârșitul lunii.

Contul 4427 *TVA colectată* este un cont de *datorii fiscale*, cu funcția contabilă de *datorii* (D). Se *creditează* cu taxa înscrisă în documentele fiscale de vânzări de bunuri, lucrări sau servicii. Se *debitează* la sfârșitul lunii cu taxa deductibilă și taxa de plată, dacă este cazul. Nu prezintă *sold* la sfârșitul lunii.

Contul 4423 *TVA de plată* este un cont de *datorii fiscale*, cu funcția contabilă de *datorii* (D). Se *creditează* cu taxa colectată, ca diferență între taxa colectată aferentă vânzărilor și taxa deductibilă aferentă cumpărărilor, în situația în care prima este mai mare. Se *debitează* cu plata datoriei față de bugetul de stat. *Soldul* contului este creditor și reflectă datoriile neachitate față de bugetul de stat.

Contul 4424 *TVA de recuperat* este un cont de *creanțe fiscale*, cu funcția contabilă de *activ* (A). Se *debitează* cu diferența între taxa deductibilă aferentă cumpărărilor (mai mare) și taxa colectată aferentă vânzărilor (mai mică). Se *creditează* în momentul recuperării de la bugetul de stat a creanței fiscale. *Soldul* contului este debitor și reflectă creanța fiscală față de bugetul de stat.

La sfârșitul lunii, după reflectarea în contabilitate a tuturor tranzacțiilor, conturile *TVA colectată* și *TVA deductibilă* se închid.

Tranzacția 3. Se achiziționează de la furnizori mărfuri în valoare de 7.000 lei, cheltuielile de transport 700 lei, TVA 19%.

Analiza. Tranzacția de achiziționare a mărfurilor determină creșterea valorii stocului de mărfuri (A+), înregistrată în debitul contului 307 *Mărfuri*, constituirea creanței fiscale (A+), reflectată în debitul contului 4426 *TVA deductibilă* și, concomitent, în echivalență, se recunoaște o datorie față de furnizori (D+), care se înregistrează în creditul contului 401 *Furnizori*. Formula contabilă este:

%	=	401 *Furnizori*	9.163 lei
307 *Mărfuri*			7.700 lei
4426 *TVA deductibilă*			1.463 lei

Tranzacția 4. Societatea ALFA înregistrează factura de energie de la furnizori în valoare de 1.500 lei, TVA 19%.

Analiza: Tranzacția determină creșterea datoriei față de furnizori (D+), reflectată în creditul contului 401 *Furnizori* și, concomitent, se recunosc cheltuielile privind energia (C-), care se înregistrează în debitul contului 605 *Cheltuieli privind energia și apa* și creanța fiscală (A+), care se înregistrează în debitul contului 4426 *TVA deductibilă*. Formula contabilă este:

	%	= 401 *Furnizori*	1.785 lei
605 *Cheltuieli privind energia și apa*			1.500 lei
4426 *TVA deductibilă*			285 lei

Tranzacția 5. Se vând mărfuri clienților pe bază de factură în valoare de 15.700 lei, TVA 19%.

Analiza. Tranzacția de vânzare determină o recunoaștere a veniturilor din vânzarea de mărfuri (C+), care se înregistrează în creditul contului 707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*, constituirea datoriei fiscale (D+) înregistrată în creditul contului 4427 *TVA colectată* și, concomitent, în echivalență, creșterea creanței întreprinderii asupra clienților (A+), reflectată în debitul contului 411 *Clienți*. Formula contabilă este:

411 *Clienți*	= %		18.683 lei
	707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*		15.700 lei
	4427 *TVA colectată*		2.983 lei

Tranzacția 6. La societatea ALFA, *TVA colectată* este de 2.983 lei, iar *TVA deductibilă* este de 1.748 lei. Procedura de închidere în acest caz, când taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, este:

4427 *TVA colectată*	= %		2.983 lei
	4426 *TVA deductibilă*		1.748 lei
	4423 *TVA de plată*		1.235 lei

D	*TVA deductibilă*	C
3/401	1.463	
4/401	285	6/4427 1.748
RD	*1.748*	*RC* *1.748*
TSD	**1.748**	**TSC** **1.748**

D	*TVA colectată*	C
		5/411 2.983
6/4426	1.748	
6/4423	1.235	
RD	*2.983*	*RC* *2.983*
TSD	**2.983**	**TSC** **2.983**

D	TVA de plată	C
		6/4427 1.235
RD	0	*RC* *1.235*
TSD	0	**TSC** **1.235**
SFC	**1.235**	

Remarcă. În cazul în care *TVA deductibilă* este 1.784 lei, iar *TVA colectată* este 1.500 lei, procedura de închidere este:

%	=	4426 *TVA deductibilă*	1.784 lei
4427 *TVA colectată*			1.500 lei
4424 *TVA de recuperat*			284 lei

Tranzacția 7. În cursul lunii, societatea ALFA acordă avansuri salariaților în sumă de 20.000 lei, din numerarul existent în casieria întreprinderii.

Analiza. Acordarea avansului determină o scădere a numerarului (A-), reflectată în creditul contului 531 *Casa* şi, simultan, o creştere a creanței întreprinderii față de salariați (A+), care se înregistrează în debitul contului 425 *Avansuri acordate salariaților*. Formula contabilă este:

425 *Avansuri acordate personalului*	=	531 *Casa*	20.000 lei

Tranzacția 8. La sfârşitul lunii se înregistrează datoriile față de salariați pentru activitatea prestată în valoare de 50.000 lei.

Analiza. Înregistrarea datoriilor față de salariaţi determină recunoaşterea cheltuielilor cu salariile personalului (C-), care se înregistrează în debitul

contului 641 *Cheltuieli cu salariile personalului* şi, concomitent, o creştere a datoriei salariale (D+) reflectată în creditul contului 421 *Personal – salarii datorate*. Formula contabilă este:

641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	=	421 *Personal-salarii datorate*	50.000 lei

Remarcă. Drepturile cuvenite salariaţilor se calculează conform contractelor colective sau individuale de muncă, pe baza salariului tarifar şi a altor drepturi şi sporuri prevăzute, a prezenţei salariaţilor preluată din condica de prezenţă sau din fişele de pontaj şi se impozitează conform reglementărilor în vigoare.

Tranzacţia 9. Se înregistrează reţinerile din salarii, astfel: 4.750 lei asigurări sociale, 3.250 lei fond de sănătate, 500 lei fond de şomaj, 860 lei reţineri datorate terţilor şi 6.640 lei impozit pe salarii.

Analiza. Înregistrarea reţinerilor din salarii determină:

- ✓ micşorarea datoriilor salariale ale întreprinderii faţă de personal (D-), înregistrată în debitul contului 421 *Personal-salarii datorate* şi, concomitent, în echivalenţă:
- ✓ creşterea datoriilor privind asigurări sociale (D+), reflectată în creditul contului 4312 *Contribuţia personalului la asigurările sociale*,
- ✓ creşterea datoriilor faţă de asigurările sociale de sănătate (D+) reflectată în creditul contului 4314 *Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate*,
- ✓ creşterea datoriilor privind fondul de şomaj (D+) reflectată în creditul contului 4372 *Contribuţia personalului la fondul de şomaj*,
- ✓ creşterea datoriilor privind impozitul pe salarii (D+), reflectată în creditul contului 444 *Impozitul pe salarii*,
- ✓ creşterea datoriilor faţă de terţi (D+), reflectată în creditul contului 427 *Reţineri din salarii datorate terţilor*,
- ✓ micşorarea creanţei asupra personalului privind avansul acordat (A-) înregistrată în creditul contului 425 *Avansuri acordate personalului*.

421 *Personal-salarii datorate*	=	%		36.000 lei
		4312 *Contribuția personalului pentru asigurări sociale*		4.750 lei
		4314 *Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate*		3.250 lei
		4372 *Contribuția personalului la fondul de șomaj*		500 lei
		444 *Impozitul pe salarii*		6.640 lei
		427 *Rețineri din salarii datorate terților*		860 lei
		425 *Avansuri acordate personalului*		20.000 lei

D	*Avansuri acordate personalului*	C	D	*Personal salarii-datorate*	C
7/531	20.000	9/421 20.000	9/%	4.750	8/641 50.000
				3.250	
				500	
				6.640	
				860	
				20.000	
			RD	*36.000*	*RC* *50.000*
			Sold intermediar		
				14.000	

Remarcă. Soldul intermediar creditor al contului 421 *Personal-salarii datorate* în sumă de 14.000 lei reprezintă *restul de plată* datorat salariaților.

Tranzacția 10. Se ridică din contul de disponibil de la bancă suma de 14.000 lei pentru plata salariilor (restul de plată datorat salariaților).

Analiza. Tranzacția de ridicare a numerarului din contul de la bancă și plata salariilor determină trei înregistrări în contabilitate (vezi și capitolul 5, paragraful. 5.4)

10.1 *Ridicarea numerarului din cont.* Ridicarea numerarului din contul de la bancă determină micșorarea disponibilului din bancă (A-), reflectată în creditul contului 512 *Conturi curente la bănci* și transferarea interimară a sumei în alt element de trezorerie (A+), înregistrată în debitul contului 581 *Viramente interne.*

Formula contabilă este următoarea:

581 *Viramente interne* = 512 *Conturi curente la bănci* 14.000 lei

10.2 *Depunerea numerarului în casă.* Depunerea numerarului în casieria întreprinderii determină transferarea sumei din contul de trezorerie interimar (A-), reflectată în creditul contului 581 *Viramente interne* şi creşterea numerarului (A+), înregistrată în debitul contului 531 *Casa.* Formula contabilă este următoarea:

531 *Casa* = 581 *Viramente interne* 14.000 lei

10.3 *Plata salariilor.* Plata către salariaţi determină micşorarea numerarului din casieria întreprinderii (A-), înregistrată în creditul contului 531 *Casa* şi, concomitent, o scădere a datoriei faţă de salariaţi pentru restul de plată datorat după efectuarea reţinerilor din salarii (D-), înregistrată în debitul contului 421 *Personal-salarii datorate.* Formula contabilă este:

421 *Personal-salarii datorate* = 531 *Casa* 14.000 lei

Tranzacţia 11. Se înregistrează datoriile sociale ale societăţii ALFA astfel: 15.000 lei contribuţia la asigurările sociale, 3.500 lei contribuţia la asigurările sociale de sănătate şi 1.500 lei contribuţia la fondul de şomaj.

Analiza. Înregistrarea contribuţiilor angajatorului privind asigurările şi protecţia socială determină recunoaşterea cheltuielilor de exploatare (C-), reflectată în debitul contului 645 *Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială* şi, concomitent, în echivalenţă, o creştere a datoriile sociale (D+), înregistrată în creditul conturilor 4311 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*, 4313 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate* şi 4371 *Contribuţia unităţii la fondul de şomaj.* Formula contabilă este:

645 *Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială*	=	%	20.000 lei
		4311 *Contribuţia unităţii la asigurările sociale*	15.000 lei
		4313 *Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*	3.500 lei
		4371 *Contribuţia unităţii la fondul de şomaj*	1.500 lei

Tranzacția 12. Se achită datoriile față de terți aferente salariilor în sumă de 36.000 lei prin contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Plata datoriilor determină o micşorare a disponibilităților (A-), înregistrată în creditul contului 512 *Conturi curente la bănci* şi, concomitent, scăderea datoriilor (D-), reflectată în debitul conturilor: 4311 *Contribuția unității la asigurările sociale*, 4312 *Contribuția personalului la asigurările sociale*, 4313 *Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*, 4314 *Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate*, 4371 *Contribuția unității la fondul de şomaj*, 4372 *Contribuția personalului la fondul de şomaj*, 444 *Impozitul pe salarii* şi 427 *Rețineri din salarii datorate terților.*

Formula contabilă este:

%	=	512 *Conturi curente la bănci*	36.000 lei
4311 *Contribuția unității la asigurările sociale*			15.000 lei
4312 *Contribuția personalului la asigurările sociale*			4.750 lei
4313 *Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate*			3.500 lei
4314 *Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate*			3.250 lei
4371 *Contribuția unității la fondul de şomaj*			1.500 lei
4372 *Contribuția personalului la fondul de şomaj*			500 lei
444 *Impozitul pe salarii*			6.640 lei
427 *Rețineri din salarii datorate terților*			860 lei

Tranzacția 13. Se înregistrează impozitul pe profit datorat bugetului de stat în sumă de 700 lei.

Analiza. Înregistrarea impozitului pe profit determină recunoaşterea cheltuielilor întreprinderii cu impozitul pe profit (C-), reflectată în debitul contului 691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit* şi, concomitent, o creştere a datoriilor fiscale (D+), reflectată în creditul contului 441 *Impozitul pe profit.* Formula contabilă este:

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	=	441 *Impozitul pe profit*	700 lei

Tranzacția 14. Societatea ALFA înregistrează încasarea în contul de la bancă a unui credit bancar de 10.000 lei, contractat la 1 decembrie 2004, pe o perioadă de 5 ani.

Analiza. Tranzacția determină apariția unei datorii față de bancă, reprezentată de creditul bancar pe termen lung (D+), reflectată în creditul contului 162 *Credite bancare pe termen lung* şi, concomitent, o creştere a disponibilului din contul de la bancă (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* . Formula contabilă este:

512 *Conturi curente la bănci* = 162 *Credite bancare pe termen lung* 10.000 lei

Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli

Provizionul pentru riscuri şi cheltuieli este o datorie a cărei mărime sau scadență este incertă. Această definiție distinge fundamental provizionul pentru riscuri şi cheltuieli de provizionul (reducerea) pentru depreciere, acesta din urmă fiind considerat o simplă ajustare de valoare a unui activ (element rectificativ al unui activ). Provizioanele se deosebesc de celelalte datorii, cum sunt cele față de furnizori, față de salariați etc. prin aceea că, în cazul celor din urmă, sumele şi scadențele sunt negociate şi cunoscute de părți.

În Capitolul 2 s-a definit *datoria* ca fiind *o obligație actuală a unei întreprinderi ce decurge din evenimente anterioare şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.* Obligația care dă naştere unei datorii, implicit unui provizion pentru riscuri şi cheltuieli, poate fi una legală (prin lege sau contract) sau o obligație asumată unilateral de către întreprindere. De exemplu, prin acțiunile ei de-a lungul unei perioade de timp, întreprinderea indică terților părți că acceptă anumite responsabilități şi, în acelaşi timp, creează aşteptări din partea acelor părți că va onora acele responsabilități. O obligație asumată poate fi aceea a unei rețele de hoteluri care, prin campanii de publicitate, a accentuat faptul că va returna contravaloarea serviciilor care nu au satisfăcut aşteptările clienților săi. Fără a exista o obligație legală în acest sens, întreprinderea a creat aşteptarea din partea publicului că îşi va ține promisiunea, iar probabilitatea ca prețul unor servicii să fie restituit există. Provizionul va fi constituit, deci, la nivelul celei mai bune estimări, pe baza experienței.

Cazurile în care este necesară constituirea provizioanelor sau prezentarea datoriilor contingente sunt numeroase. Cele mai frecvente exemple sunt legate de litigiile în curs, de amenzile şi penalitățile probabile ca urmare a controalelor fiscale aflate în desfăşurare, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte. De asemenea, se constituie provizioane sau se prezintă datorii contingente pentru

produsele vândute cu perioadă de garanție, pentru costurile generate de restructurarea întreprinderilor, pentru cele implicate de remedierea unor probleme de poluare a mediului, a căror rezolvare este cerută de lege etc.

Evaluarea provizionului va fi făcută pe baza unor factori cum sunt: experiența unor tranzacții similare; aprecierile conducerii întreprinderii sau pe baza dovezilor suplimentare aduse de evenimentele care au avut loc ulterior datei încheierii exercițiului (de exemplu, între 31 decembrie şi data la care consiliul de administrație autorizează emiterea situațiilor financiare către acționari şi terți). La fiecare sfârşit de exercițiu, are loc o revizuire a estimărilor, fapt care poate conduce la diminuarea sau la majorarea soldului provizioanelor.

Tratament fiscal. Dată fiind incertitudinea care planează asupra evaluării şi scadenței provizioanelor, regimul lor fiscal este distinct de regimul celorlalte datorii. Astfel, deductibilitatea lor fiscală nu este recunoscută decât în cazurile şi în cuantumul prevăzute expres de lege (cazul provizioanelor pentru garanții acordate clienților). Majoritatea provizioanelor constituite în cursul exercițiului nu sunt deductibile în acel exercițiu, ci ulterior, când suma şi scadența devin certe. Acest fapt este interpretat de către unii contabili ca fiind sinonim cu lipsa lor de utilitate. Din punct de vedere contabil, însă, constituirea provizioanelor este necesară pentru obținerea unui rezultat contabil real, care să nu fie supraevaluat, element esențial pentru evitarea decapitalizării întreprinderii prin distribuirea unor dividende fără acoperire.

Tranzacția 15. La 31 decembrie 200N, societatea comercială ALFA SA, societate de transport naval, are un litigiu în curs cu un client care îi pretinde daune-interese pentru nerespectarea obligațiilor contractuale, în sumă de 10.000 lei. Consultantul juridic al societății ALFA SA apreciază că probabilitatea de a plăti daunele-interese este de 100%. În aprilie 200N+1, hotărârea judecătorească rămâne definitivă şi societatea ALFA SA achită daunele-interese.

Analiză: Tranzacția de constituire a provizioanelor determină trei înregistrări în contabilitate.

15.1 *Recunoaşterea provizionului.* La 31 decembrie 200N, societatea ALFA va recunoaşte un provizion pentru litigii, pentru că există obligația legală conform contractului încheiat de către părți, ieşirea de numerar pentru plata daunelor-interese este probabilă, iar mărimea provizionului reprezintă o evaluare credibilă. Are loc o creştere a provizioanelor pentru riscuri (D+), reflectată în creditul contului 1511 *Provizioane pentru litigii* şi, concomitent, o creştere a cheltuielilor de exploatare (C-), care se înregistrează în debitul contului 6812

Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri si cheltuieli. Formula contabilă este:

6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*	=	1511 *Provizioane pentru litigii*	10.000 lei

15.2 *Recunoaşterea cheltuielilor.* În aprilie 200N+1, se înregistrează daunele-interese conform hotărârii judecătoreşti, majorându-se cheltuiala de exploatare corespunzătoare (C-) şi datoria de a plăti clientului daunele-interese (D+). Conturile corespunzătoare sunt 658 *Alte cheltuieli de exploatare*, care se debitează, iar, până la achitarea efectivă, contul 462 *Creditori diverşi*, cont de datorii, se creditează. Formula contabilă este:

6812 *Alte cheltuieli de exploatare*	=	462 *Creditori diverşi*	10.000 lei

15.3 *Anularea provizionului.* Plata daunelor-interese duce la anularea provizionului rămas fără obiect, fapt care duce la o diminuare a provizioanelor (D-) şi la apariţia unui venit din exploatare (C+). Contul 1511 *Provizioane pentru litigii* se va debita cu anula::ea provizionului, iar contul 7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli* se va credita.

1511 *Provizioane pentru litigii*	=	7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*	10.000 lei

Astfel, din punct de vedere contabil, contul de profit şi pierdere va fi afectat numai în exerciţiul 200N, dar nu în 200N+1, după cum se observă în figura următoare:

Efectul constituirii provizionului pentru litigii asupra contului de profit şi pierdere

-lei-

Exerciţiul	CHELTUIELI		VENITURI	
	Tipul cheltuielii	Suma	Tipul venitului	Suma
200N	*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*	10.000		
200N+1	*Alte cheltuieli de exploatare*	10.000	*Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*	10.000

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu provizioanele înregistrate în anul 200N nu sunt deductibile, fiind reintegrate extracontabil în baza impozabilă, iar veniturile din provizioane din anul 200N+1 nu sunt impozabile, fiind

deduse, tot extracontabil, din baza impozabilă a anului 200N+1. Altfel spus, tratamentul fiscal face abstracție de contabilizarea veniturilor și cheltuielilor privind provizioanele pentru riscuri, fiind recunoscut doar momentul plății (vezi și capitolul 8).

Tranzacția 16. Societatea comercială ALFA SA, înființată în februarie 200N, a vândut în cursul exercițiului televizoare în valoare totală de 80.000 lei. Societatea efectuează gratuit reparațiile în perioada de garanție (un an). În cursul exercițiului, costurile suportate pentru reparațiile în perioada de garanție s-au ridicat la suma de 1.000 lei. Managementul societății apreciază că televizoarele vândute în anul 200N vor mai genera costuri de remediere de încă 1.000 lei. Auditorul societății este de acord cu modul de calcul al provizionului.

În cursul exercițiului 200N+1, societatea a vândut un număr mai mic de televizoare (în valoare de 64.000 lei), estimând costuri de remediere aferente televizoarelor vândute în acest exercițiu de 800 lei, sumă cu care auditorul societății a fost, de asemenea, de acord.

Analiză:

16.1 *Recunoașterea provizionului.* Societatea comercială ALFA SA trebuie să recunoască un provizion pentru că are obligația contractuală de a remedia defecțiunile survenite în perioada de garanție; experiența arată că ieșirea de numerar în acest scop este probabilă, iar suma poate fi evaluată pe baza unor calcule statistice. Are loc o creștere a provizioanelor pentru riscuri (D+) și o creștere a cheltuielilor de exploatare (C-). Contul 1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților* se creditează cu constituirea provizioanelor, iar contul 6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli* se debitează cu cheltuiala de exploatare corespunzătoare. Formula contabilă este:

6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli*	=	1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților*	1.000 lei

16.2 *Reducerea provizionului.* Societatea ALFA SA va reduce cu 200 lei provizionul constituit la 31 decembrie 200N, ceea ce va duce la diminuarea provizioanelor (D-) și la apariția unui venit din exploatare (C+). Contul 1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților* se va debita cu reducerea provizionului, iar contul 7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli* se va credita.

1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților*	=	7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli*	200 lei

Se observă că, spre deosebire de exemplul anterior care se referea la un caz punctual, reparațiile în perioada de garanție au loc mai mult sau mai puțin liniar, de-a lungul exercițiului. De aceea, la fiecare sfârșit de exercițiu, este necesară estimarea provizionului și corectată suma lui.

Practica fiscală deduce provizionul pentru garanții în exercițiul în care s-a constituit, în funcție de costurile medii cu reparațiile în exercițiile anterioare sau, dacă nu au existat asemenea costuri în trecut, în funcție de costurile efective ale exercițiului. În situația societății comerciale ALFA SA, înființată în februarie 200N, cheltuiala cu provizionul (în sumă de 1.000 lei) din anul 200N este deductibilă, fiind egală cu cheltuielile efective cu reparațiile în cursul aceluiași an. Pentru determinarea deductibilității provizioanelor din exercițiul 200N+1, este necesară calcularea costurilor medii din exercițiul anterior, de fapt cheltuiala cu reparațiile efective, la un leu vânzări:

1.000/80.000 = 0,0125

Provizionul deductibil în 200N+1 se calculează prin aplicarea cotei exercițiului anterior (0,0125) la vânzările exercițiului și este:

64.000 x 0,0125 = 800 lei

Din acest calcul rezultă că administrația fiscală va recunoaște un provizion de numai 800 lei, mărime egală cu cea estimată de managementul întreprinderii. Așadar, venitul din diminuarea provizioanelor în anul 200N+1 nu este impozabil. Dacă managementul societății ar fi estimat un volum mai mare al provizioanelor, de exemplu 900 lei, diferența de 100 lei ar fi fost integrată în baza impozabilă.

6.2 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

- ☑ Definiți datoriile curente versus datorii pe termen lung.
- ☑ Prezentați funcția economică și contabilă a conturilor de datorii.
- ☑ Prin ce se particularizează conturile de TVA?
- ☑ Stabiliți formula contabilă a următoarelor tranzacțiilor prin analiză contabilă:
  - ✓ achiziționarea unei clădiri de la furnizori în valoare de 20.000 lei, TVA 19%;
  - ✓ factura de la furnizorul de servicii telefonice în valoare de 2.000 lei, TVA 19%;
  - ✓ datoriile față de salariați pentru activitatea prestată în valoare de 17.000 lei;

- ✓ contribuţia datorată de angajator la asigurările şi protecţia socială în valoare de 3.000 lei;
- ✓ impozitului pe profit datorat în valoare de 1.200 lei.

☑ În decembrie 200N, Consiliul de Administraţie al societăţii ALFA SA decide implementarea planului de restructurare, plan aprobat de Adunarea Generală a Acţionarilor. Prima etapă a acestui program este închiderea fabricii de motoare începând cu 15 iunie 200N+1, disponibilizările de personal urmând a avea loc în două faze. Consiliul de administraţie a comunicat liderilor sindicali detaliile planului de restructurare şi va efectua plăţile compensatorii prevăzute în contractul colectiv de muncă, suma estimată fiind de 13 milioane de lei. De asemenea, au fost contactaţi principalii clienţi şi furnizori şi au fost anunţaţi că întreprinderea va rezilia contractele de aprovizionare cu materii prime şi energie după această dată. Se estimează că unii furnizori vor cere despăgubiri pentru contractele aflate în derulare, despăgubiri care se pot ridica la 14.000 lei cu o probabilitate de 60% sau la 16.000 lei cu o probabilitate de 40%. Până la vânzarea fabricii în ansamblul ei sau a utilajelor, individual, managementul va lua măsuri de conservare a capacităţilor de producţie, costuri estimate la 23.000 lei.

Analizaţi consecinţele contabile ale implementării planului de restructurare. Prezentaţi situaţia în conturi.

☑ Societatea ALFA SA are două litigii aflate pe rol la închiderea exerciţiului financiar 200N. În primul caz, ALFA SA a fost acţionată în judecată de către furnizorul său BETA SA, solicitându-i-se daune-interese în valoare de 10.000 lei; în cel de-al doilea caz, societatea a fost acţionată în judecată de către Oficiul pentru Protecţia Consumatorului care îi solicită să retragă de pe piaţă gama de mobilier de grădină „Artistic", care a dus la mai multe accidente în rândul cumpărătorilor. Costurile unei asemenea retrageri se ridică la 8.700 lei. Consilierul juridic a avizat societatea că probabilitatea de a plăti sumele aflate în litigiu este 80% în primul caz, respectiv 30% în cel de-al doilea.

Care sunt consecinţele contabile ale acestei situaţii? Dar cele fiscale? Prezentaţi situaţia în conturi.

☑ Societatea comercială ALFA SA, distribuitor de aparatură pentru telefonia mobilă, întreprinde anual, de Crăciun, o campanie promoţională, constând în acceptarea returnării aparatelor vândute într-o perioadă de timp de maximum 30 de zile de la data vânzării, dacă aparatele sunt prezentate intacte. În ultimele trei exerciţii, valoarea aparatelor returnate a fost de 1.000 lei, 1.200 lei, respectiv de 1.100 lei, în condiţiile unui volum constant al vânzărilor.

Care sunt consecinţele contabile ale acestei situaţii? Dar cele fiscale? Prezentaţi situaţia în conturi.

☑ În urmă cu trei ani, societatea comercială ALFA SA a încheiat un contract de leasing cu BETA SA pentru utilizarea unei instalaţii complexe de foraj marin. Contractul a fost semnat pentru o perioadă de cinci ani şi conţine o clauză prin care partea care reziliază contractul, pentru alte motive decât forţa majoră, va plăti celeilalte o penalitate al cărei cuantum este dat de dublul ratelor care au rămas de plată. Ratele rămase de plată se ridică la suma de 30.000 lei. La 31 decembrie 200N, managementul societăţii ALFA decide încetarea exploatării petroliere.

Care sunt consecinţele contabile ale acestei situaţii? Dar cele fiscale? Prezentaţi situaţia în conturi.

☑ Societatea comercială ALFA SA are la sfârşitul exerciţiului 200N un sold al provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli de 2.400 lei. Auditorul consideră că managementul a dovedit prudenţă excesivă relativ la un litigiu cu salariaţii şi recomandă anularea unui provizion constituit pentru suma de 800 lei.

Care sunt consecinţele contabile ale acestui fapt? Dar cele fiscale?

7 CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII

7.1 CONTABILITATEA CAPITALURILOR PROPRII

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale (*Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare*, par. 49, 2002).

Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* precizează că întreprinderile trebuie să prezinte, ca o componentă separată a situaţiilor financiare, o situaţie care să evidenţieze, detaliat, toate variaţiile pe care capitalurile proprii le-au suferit între momentul de început şi cel de sfârşit al exerciţiului financiar. Acest document este denumit *Situaţia modificării capitalurilor proprii*.

Capitalul propriu împreună cu capitalul străin pe termen lung formează *capitalul permanent*.

Capitalul propriu se formează *iniţial* din capitalul social, ca sursă de finanţare de la asociaţi/acţionari. Aportul reprezintă valoarea pe care aceştia se angajează să o aducă la societate, în numerar/în numerar şi natură, reprezentând capitalul subscris. Subscrierea capitalului este operaţia prin care asociatul/acţionarul declară şi semnează pentru suma de bani şi valoarea bunurilor cu care se angajează să participe la constituirea unei societăţi.

Capitalul social este fracţionat în părţi egale, numite *acţiuni/părţi sociale*. Aceste titluri de valoare dau dreptul posesorilor acestora (persoane fizice sau juridice) de a participa la formarea capitalului unei societăţi. Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea capitalului unei societăţi şi să cumpere acţiunile acesteia se numesc *acţionari/asociaţi*.

Preţul acţiunilor/părţilor sociale se stabileşte de la înfiinţarea unei societăţi şi poartă denumirea de *valoare nominală* a acţiunilor/părţilor sociale. *Valoarea nominală* (VN) reprezintă o fracţiune din capital, stabilită în mărimi egale şi care serveşte la evaluarea şi înregistrarea capitalului social, astfel:

Capitalul social = *Număr acţiuni/părţi sociale* × *Valoarea nominală*

Orice plusvaloare peste valoarea nominală a acţiunilor/părţilor sociale se înregistrează la elementul de capitaluri proprii, *Prime de capital*.

Evaluarea capitalurilor proprii se face prin elementele:

- ✓ numerarul sau elementele în natură aferente acţiunilor primite (remunerarea acţiunilor)

- ✓ primele de capital
- ✓ acumulările de capital şi rezerve
- ✓ profitul nedistribuit

Din punct de vedere contabil, evaluarea capitalurilor proprii se face la costul istoric asociat elementelor constitutive în corelație cu convențiile contabile.

Conturile de capitaluri proprii

Capitalurile proprii sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din Clasa 1 – *Conturi de capitaluri* delimitate pe grupe (vezi Anexa 2):

10 *Capital şi rezerve*
11 *Rezultatul reportat*
12 *Rezultatul exercițiului*

Funcția economică. Conturile de capitaluri proprii furnizează informații privind existența şi mişcarea surselor proprii de finanțare (capital social, prime de capital, rezerve din reevaluare, rezerve, rezultatul reportat şi rezultatul exercițiului), informații necesare cunoaşterii situației nete a entităților economice.

Funcția contabilă a conturilor de capitaluri proprii este de *capitaluri proprii* (C).

☑ Se *creditează* cu constituirea capitaluri proprii prin:
- ✓ capitalul subscris de asociați/acționari;
- ✓ profitul realizat destinat creşterii capitalului;
- ✓ transformări interne ale unor elemente de capitaluri proprii; şi
- ✓ din alte surse.

☑ Se *debitează* cu micşorarea capitalurilor proprii prin:
- ✓ retragerea capitalului social de către asociați/acționari;
- ✓ acoperirea pierderilor din capitalurile proprii;
- ✓ transformări interne ale unor elemente de capitaluri proprii; şi
- ✓ alte micşorări.

☑ *Soldul final* este *creditor* şi reflectă:
- ✓ sursele proprii de finanțare existente în cadrul întreprinderii la un moment dat.

Exemple

Tranzacția 1. La înființarea societății ALFA capitalul subscris de către acționari este de 7.000 lei, reprezentat de 200 de acțiuni a 35 lei/acțiune valoare nominală. Din cele 200 de acțiuni subscrise 120 sunt acțiuni pentru aport în natură, și 80 sunt acțiuni pentru aport în numerar.

Analiza. Subscrierea capitalului determină o creștere a creanței întreprinderii asupra acționarilor (A+), reflectată în debitul contului 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* și, totodată, o creștere a capitalului subscris dar nevărsat (C+), care se înregistrează în creditul contului 1011 *Capital subscris nevărsat.* Formula contabilă este următoarea:

456 *Decontări cu asociații privind capitalul* = 1011 *Capital subscris nevărsat* 7.000 lei

Remarcă.

☑ Existența intervalului de timp între momentul subscrierii și cel al depunerii capitalurilor subscrise de către asociați/acționari, determină delimitarea contului sintetic de gradul I 101 *Capital social* pe conturi sintetice de gradul II, astfel:

- ✓ 1011 *Capital subscris nevărsat*
- ✓ 1012 *Capital subscris vărsat*

☑ 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* este un cont bifuncțional:

- ✓ În *debitul* acestui cont se înregistrează:
  - ✗ constituirea creanțelor întreprinderii față de asociați/acționari la subscrierea capitalului (A+);
  - ✗ micșorarea datoriei întreprinderii față de asociați/acționari la decontarea capitalului retras (D-).
- ✓ În *creditul* contului se reflectă:
  - ✗ micșorarea creanțelor întreprinderii față de asociați/acționari prin aporturile în numerar/și natură (A-);
  - ✗ constituirea datoriilor întreprinderii față de asociați/acționari la retragerea capitalul (D+).
- ✓ Contul poate avea *sold final:*
  - ✗ *debitor*, care reflectă creanța întreprinderii față de asociați /acționari aferentă capitalul subscris și nevărsat; *sau*
  - ✗ *creditor*, care reflectă datoria întreprinderii față de asociați acționari aferentă capitalului de rambursat.

Tranzacţia 2. Acţionarii depun capitalul subscris în numerar direct în contul de disponibil de la bancă, pentru 120 de acţiuni a 35 lei/acţiune valoare nominală.

Analiză. Depunerea capitalul subscris în numerar determină creşterea disponibilului în contul de la bancă (A+), care se înregistrează în debitul contului 512 *Conturi curente la bănci* şi, concomitent, micşorarea dreptului de creanţă al întreprinderii asupra acţionarilor (A-), reflectată în creditul contului 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul.* Formula contabilă este următoarea:

512 *Conturi curente la bănci*	=	456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	4.200 lei

Tranzacţia 3. Acţionarii depun capitalul subscris în natură, constituit din următoarele bunuri: o casă în valoare de 2.000 lei şi un autoturism în valoare de 800 lei, adică 80 de acţiuni a 35 lei/acţiune valoare nominală.

Analiza. Aportul în natură determină o creştere a imobilizărilor corporale (A+), care se înregistrează în debitul conturilor 212 *Construcţii* şi 2133 *Mijloace de transport* şi, concomitent, în echivalenţă, o micşorare a dreptului de creanţă al întreprinderii asupra acţionarilor (A-), reflectată în creditul contului 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul.* Formula contabilă este următoarea:

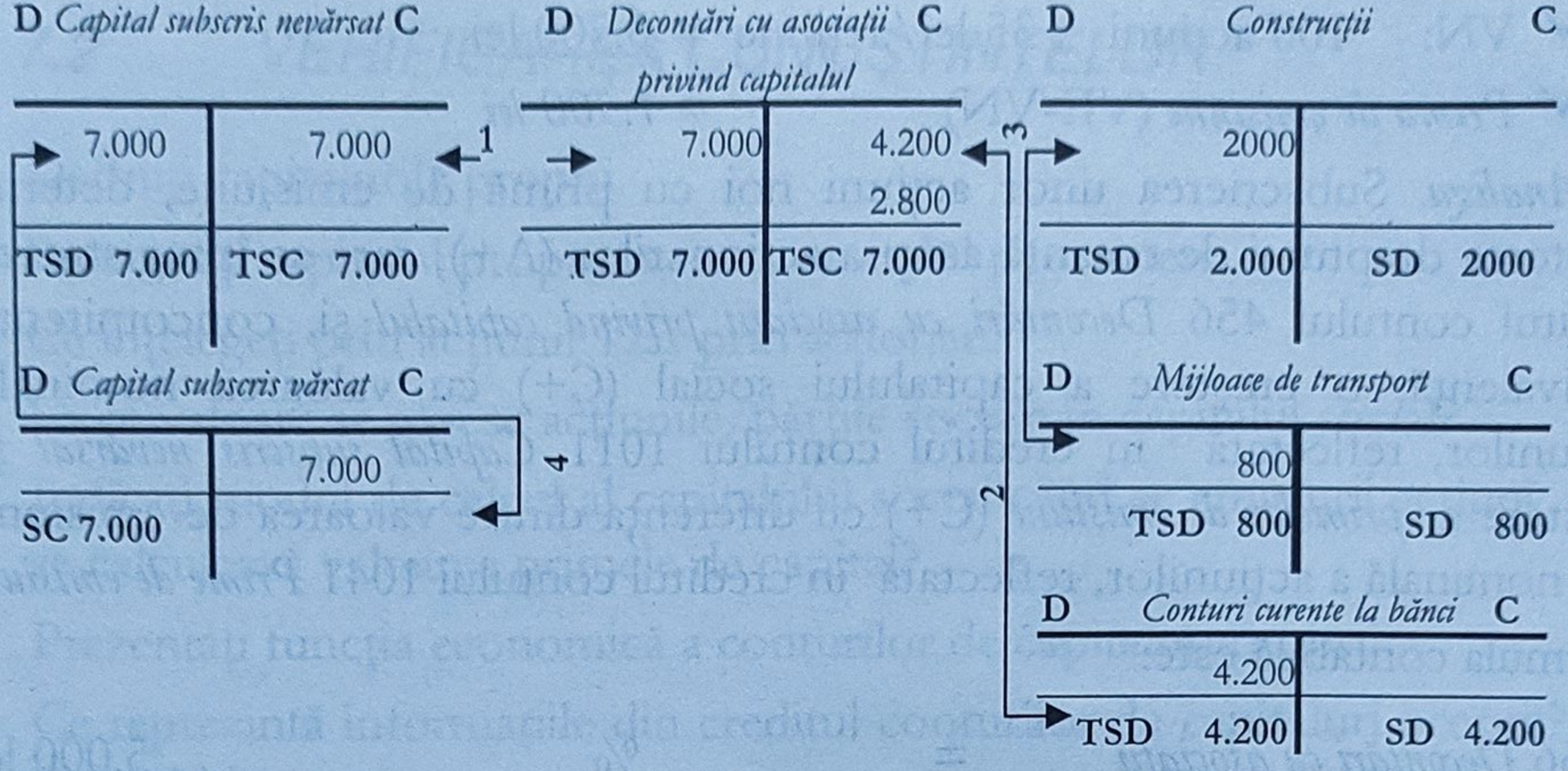
%	=	456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	2.800 lei
212 *Construcţii*			2.000 lei
2133 *Mijloace de transport*			800 lei

Tranzacţia 4. Se înregistrează transferarea capitalului din categoria capital subscris nevărsat în categoria capital subscris vărsat.

Analiza. Depunerea capitalului subscris determină micşorarea capitalului subscris nevărsat (C-), care se înregistrează în debitul contului 1011 *Capital subscris nevărsat* şi, concomitent, majorarea capitalului subscris vărsat (C+) reflectată în creditul contului 1012 *Capital subscris vărsat.* Formula contabilă este următoarea:

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	1012 *Capital subscris vărsat*	7.000 lei

Schema legăturilor funcţionale dintre conturile utilizate în tranzacţiile 1-4 se prezintă astfel:



Tranzacția 5. La solicitarea unor acționari se aprobă de către AGA capitalul de restituit acestora în valoare de 500 lei.

Analiza. Retragerea capitalului social de către acționari/asociați determină creşterea datoriei întreprinderii față de acționari (D+), care se înregistrează în creditul contului 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* şi, concomitent, o diminuare a capitalului social (C-) reflectată în debitul contului 1012 *Capital subscris vărsat*. Formula contabilă este următoarea:

1012 *Capital subscris vărsat* = 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* 500 lei

Tranzacția 6. Se achită acționarilor capitalului retras prin contul de disponibil de la bancă.

Analiza. Plata capitalului retras generează stingerea obligației față de acționari (D-), care se înregistrează în debitul contului 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* şi, concomitent, diminuarea disponibilului din contul de la bancă (A-), reflectată în creditul contului 512 *Conturi curente la bănci*. Formula contabilă este următoarea:

456 *Decontări cu asociații privind capitalul* = 512 *Conturi curente la bănci* 500 lei

Tranzacția 7. La societatea ALFA în Adunarea Generală a Acționarilor se decide majorarea capitalului social prin emisiunea de noi acțiuni, astfel: 100 de acțiuni cu valoare de emisiune (VE) de 50 lei/acțiune şi valoarea nominală (VN) de 35 lei/acțiune. Pornind de la relația de calcul a capitalului social, rezultă valoarea primei de emisiune:

- ✓ VE : 100 acțiuni x 50 lei/acțiune = 5.000 lei

✓ VN: 100 acţiuni x 35 lei/acţiune = 3.500 lei

✓ *Prima de emisiune* (VE-VN) = *1.500 lei*

Analiza. Subscrierea unor acţiuni noi cu primă de emisiune, determină creşterea dreptului de creanţă asupra acţionarilor (A+), care se înregistrează în debitul contului 456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul* şi, concomitent, în echivalenţă, o creştere a capitalului social (C+) cu valoarea nominală a acţiunilor, reflectată în creditul contului 1011 *Capital subscris nevărsat* şi o creştere a *primelor de emisiune* (C+) cu diferenţa dintre valoarea de emisiune şi cea nominală a acţiunilor, reflectată în creditul contului 1041 *Prime de emisiune.*

Formula contabilă este:

456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	=	%		5.000 lei
		1011 *Capital subscris nevărsat*		3.500 lei
		1041 *Prime de emisiune*		1.500 lei

Tranzacţia 8. Se încasează în contul de disponibil de la bancă contravaloarea acţiunilor noi (vezi pentru analiză tranzacţia 2.)

512 *Conturi curente la bănci*	=	456 *Decontări cu asociaţii privind capitalul*	5.000 lei

Tranzacţia 9. Se înregistrează transferarea capitalului din categoria capital subscris nevărsat în categoria capital subscris vărsat (vezi pentru analiză tranzacţia 4).

1011 *Capital subscris nevărsat*	=	1012 *Capital subscris vărsat*	3.500 lei

Tranzacţia 10. Se înregistrează încorporarea primelor de emisiune astfel: 1.000 lei pentru majorarea capitalului social şi 500 lei pentru majorarea rezervelor.

Analiza. Încorporarea primelor de emisiune în capital şi rezerve determină micşorarea valorii *primelor de emisiune* (C-), care se înregistrează în debitul contului 1041 *Prime de emisiune* şi, concomitent, în echivalenţă, o creştere a capitalului social (C+), reflectată în creditul contului 1012 *Capital subscris vărsat* şi o creştere a rezervelor (C+), reflectată în creditul contului 106 *Rezerve.*

Formula contabilă este:

1041 *Prime de emisiune*	=	%		1.500 lei
		1012 *Capital subscris vărsat*		1.000 lei
		106 *Rezerve*		500 lei

7.2 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

☑ Definiți capitalurile proprii.

☑ Prezentați capitalul propriu versus capitalul permanent.

☑ Ce înțelegeți prin acțiuni? Dar prin acționari?

☑ La ce valoare se găsesc acțiunile/părțile sociale în capitalul social?

☑ Indicați modul de calcul al capitalului social când se emit noi acțiuni. Cum se calculează valoarea primele de capital?

☑ Prezentați funcția economică a conturilor de capitaluri proprii.

☑ Ce reprezintă informațiile din creditul conturilor de capitaluri proprii? Dar din debit?

☑ Contul 456 *Decontări cu asociații privind capitalul* reflectă atât creanțele întreprinderii față de asociați/acționari cât şi datoriile? De ce?

☑ Ce reprezintă informațiile din creditul contului 456 *Decontări cu asociații privind capitalul*? Dar din debitul contului?

☑ Care este formula contabilă corectă de înregistrare a subscrierii capitalului social de către acționari?

a.	1011	=	456	100 lei
b.	456	=	1012	100 lei
c.	456	=	1011	100 lei
d.	456	=	117	100 lei
e.	117	=	1011	100 lei

☑ Care este formula contabilă corectă de înregistrare a aportului în numerar al acționarilor?

a.	*Decontări cu asociații privind capitalul*	=	*Capital subscris vărsat*	100 lei
b.	*Decontări cu asociații privind capitalul*	=	*Capital subscris nevărsat*	100 lei
c.	*Capital subscris nevărsat*	=	*Capital subscris vărsat*	100 lei
d.	*Conturi la bănci în lei*	=	*Capital subscris vărsat*	100 lei
e.	*Conturi la bănci în lei*	=	*Decontări cu asociații privind capitalul*	100 lei

☑ Care este formula contabilă corectă de înregistrare a terenului, ca aport în natură al acţionarilor?

a.	*Construcţii*	=	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	100 lei
b.	*Terenuri*	=	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	100 lei
c.	*Amenajări de terenuri*	=	*Capital subscris nevărsat*	100 lei
d.	*Capital subscris nevărsat*	=	*Capital subscris vărsat*	100 lei
e.	*Mijloace de transport*	=	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	100 lei

☑ Care este formula contabilă corectă de înregistrare a operaţiei de transformare a capitalului din categoria 1011 *Capital subscris nevărsat* în categoria 1012 *Capital subscris vărsat*?

a.	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	=	*Conturi la bănci în lei*	100 lei
b.	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	=	*Casa în lei*	100 lei
c.	*Capital subscris nevărsat*	=	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	100 lei
d.	*Capital subscris vărsat*	=	*Capital subscris nevărsat*	100 lei
e.	*Capital subscris nevărsat*	=	*Capital subscris vărsat*	100 lei

☑ Care este formula contabilă corectă de înregistrare a încorporării primelor de emisiune în capitalul social?

a.	*Prime de emisiune*	=	*Capital subscris nevărsat*	100 lei
b.	*Capital subscris vărsat*	=	*Prime de emisiune*	100 lei
c.	*Capital subscris nevărsat*	=	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	100 lei
d.	*Prime de emisiune*	=	*Capital subscris vărsat*	100 lei
e.	*Decontări cu asociaţii privind capitalul*	=	*Prime de emisiune*	100 lei

8 TRANZACȚII ŞI EVENIMENTE PRIVIND CHELTUIELILE ŞI VENITURILE

Derularea tranzacțiilor într-o întreprindere implică, în general, şi apariția unor modificări la nivelul „bogăției" întreprinderii. Astfel, am constatat pe parcursul capitolelor anterioare că există anumite tranzacții care generează apariția de cheltuieli şi/sau venituri. În cadrul acestui capitol vom realiza o sistematizare a acestora, pornind de la modalitățile de recunoaştere prezentate în *Cadrul general al contabilității* elaborat de IASC (organism de normalizare contabilă existent în prezent sub denumirea de IASB). Pentru o a avea o perspectivă complexă asupra cheltuielilor şi veniturilor este necesar să ne reamintim următoarele informații:

- ☑ Definițiile cheltuielilor şi veniturilor, în viziunea cadrului IASB, ce au fost prezentate în capitolul 2, paragraful 2.4 *Contul de profit şi pierdere;*
- ☑ Gruparea cheltuielilor şi veniturilor pe trei activități: *exploatare, financiare şi extraordinare*, descrisă în cadrul aceluiaşi capitol.

8.1 RECUNOAŞTEREA CHELTUIELILOR

Potrivit paragrafului 94 din *Cadrul general*, „*cheltuielile* sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când a avut loc o reducere a beneficiilor economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil". În altă ordine de idei, în momentul în care este recunoscută în contabilitate o cheltuială, cauza apariției acesteia o reprezintă fie *diminuarea unui activ*, fie *apariția unei noi datorii*.

Remarcă. Reciproca însă nu este valabilă, adică nu orice diminuare de activ implică recunoaşterea simultană a unei cheltuieli, după cum nici orice majorare a datoriilor nu generează în mod automat o cheltuială.

Exemplu. O încasare a unei creanțe față de debitori diverşi determină creşterea disponibilităților (A+) şi, simultan, diminuarea creanțelor (A-) (a se vedea în acest tranzacția nr. 6 din cadrul capitolului 5.4. *Contabilitatea trezoreriei*). Astfel de exemple sunt numeroase şi au fost prezentate pe parcursul capitolelor anterioare.

Conturile de cheltuieli

Cheltuielile sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din clasa 6 – *Cheltuieli* împărțite în următoarele grupe:

60. *Cheltuieli privind stocurile*
61. *Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți*
62. *Cheltuieli cu alte servicii executate de terți*
63. *Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate*
64. *Cheltuieli cu personalul*
65. *Alte cheltuieli de exploatare*
66. *Cheltuieli financiare*
67. *Cheltuieli extraordinare*
68. *Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustarea la inflatie*
69. *Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite*

Funcția contabilă a conturilor de cheltuieli este asociată în mod indirect capitalurilor proprii. Astfel, apariția unei cheltuieli este reflectată în contabilitate ca o diminuare de capitaluri proprii (C-), dat fiind faptul că efectul produs este acela de diminuare a rezultatului exercițiului și, în mod implicit, a capitalurilor proprii.

☑ Se *debitează* cu valoarea recunoscută în contabilitate ca urmare a:
  ✓ diminuării unui activ; sau
  ✓ apariției unei datorii.

☑ Se *creditează* cu valoarea cheltuielilor transferate în contul de profit și pierdere, la sfârșitul fiecărei perioade (luni), în vederea determinării rezultatului exercițiului.

☑ La sfârșitul lunii, conturile de cheltuieli *nu prezintă sold.*

8.1.1 RECUNOAȘTEREA UNEI CHELTUIELI CA URMARE A DIMINUĂRII UNUI ACTIV

Am amintit anterior că există tranzacții în cadrul cărora diminuarea unui activ poate avea drept consecință apariția unei cheltuieli. În funcție de cauza care a dus la apariția cheltuielii respective (activitatea de exploatare, financiară sau extraordinară) cheltuiala se va încadra în una din aceste trei categorii. În acest sens distingem:

☑ *Cheltuieli de exploatare* generate de diminuarea unui activ;

☑ *Cheltuieli financiare* generate de diminuarea unui activ;

☑ *Cheltuieli extraordinare* generate de diminuarea unui activ.

Cheltuieli de exploatare generate de diminuarea unui activ

În această categorie putem sesiza existența a două situații:

- ✓ *Diminuarea activului este recunoscută în mod direct* (micşorare a unui stoc sau a unui activ imobilizat, ca urmare a ieşirii acestuia prin consum sau vânzare);
- ✓ *Diminuarea activului este recunoscută în mod indirect*[1], prin intermediul elementelor rectificative: amortizări sau provizioane (pierderi, reduceri) pentru depreciere.

Cele mai întâlnite cazuri de cheltuieli din exploatare recunoscute ca urmare a *diminuarii activului în mod direct* sunt:

- × consumul de materii prime; şi
- × descărcarea gestiunii în cazul stocurilor achiziționate.

Tranzacția 1. Se dau în consum materii prime în valoare de 600 lei.

Analiza. Eliberarea din depozit a stocurilor pentru consum determină micşorarea valorii stocului de materii prime (A-) înregistrată în creditul contului 301 *Materii prime* şi concomitent, consumul materiilor prime reprezintă momentul recunoaşterii cheltuielii de exploatare (C-) în debitul contului 601 *Cheltuieli cu materii prime*. Formula contabilă este:

601 *Cheltuieli cu materii prime* = 301 *Materii prime* 600 lei

Tranzacția 2. Se scot din gestiune (se descarcă gestiunea de) mărfuri, al căror cost de achiziție a fost de 500 lei.

Analiza. Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute determină micşorarea valorii stocului de mărfuri (A-) înregistrată în creditul contului 371 *Mărfuri* şi concomitent, diminuarea mărfurilor reprezintă momentul recunoaşterii cheltuielii de exploatare (C-) în debitul contului 607 *Cheltuieli cu mărfurile*. Formula contabilă este:

607 *Cheltuieli cu mărfurile* = 371 *Mărfuri* 500 lei

Cheltuielile din exploatare recunoscute ca urmare a *diminuării activului în mod indirect* sunt:

- × contabilizarea amortizărilor; şi
- × a provizioanelor (reducerilor, pierderilor) pentru depreciere.

Tranzacția 3. Se înregistrează amortizarea în valoare de 300 lei aferentă unui utilaj deținut de întreprindere.

Analiza. Amortizarea determină o diminuare în mod indirect a activului, generată de recunoaşterea deprecierii ireversibile a acestuia sub forma

amortizării (A-), modificare ce este înregistrată în creditul contului 281 *Amortizări privind imobilizările corporale.* Recunoaşterea acestei deprecieri ireversibile a activului reprezintă momentul recunoaşterii cheltuielii de exploatare (C-) în debitul contului 6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările.* Formula contabilă este:

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	281 *Amortizări privind imobilizările corporale*	300 lei

Tranzacţia 4. Se înregistrează un provizion pentru deprecierea mărfurilor existente în stoc la data de 31 decembrie 200N, generat de scăderea preţului mărfurilor respective cu 400 lei (de la 12.400 lei – costul de achiziţie al acestora la 12.000 lei - preţul care ar fi obţinut dacă mărfurile ar fi vândute în acel moment).

Analiza. Recunoaşterea determină o diminuare în mod indirect a activului, generată de recunoaşterea deprecierii reversibile a acestuia sub forma unei reduceri reversibile pentru depreciere (A-), modificare ce este înregistrată în creditul contului 397 *Provizioane pentru deprecierea mărfurilor.* Recunoaşterea acestei deprecieri reversibile a activului reprezintă momentul recunoaşterii cheltuielii de exploatare (C-) în debitul contului 6814 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante.* Formula contabilă este:

6814 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante*	=	397 *Provizioane pentru deprecierea mărfurilor*	400 lei

Cheltuieli financiare generate de diminuarea unui activ

☑ Aplicarea unor principii contabile.

Aplicarea *principiului independenţei exerciţiilor*[2] conduce, spre exemplu, în cazul existenţei unei creanţe în valută dublată de o diminuare a cursului valutar, la recunoaşterea la data de 31 decembrie a unor cheltuieli din diferenţe de curs valutar în contrapartidă cu diminuarea creanţei respective. Un exemplu reprezentativ pentru această situaţie îl constituie pierderile ce pot apare în situaţia în care o întreprindere derulează tranzacţii cu parteneri comerciali din alte ţări. În cazul în care contractele de vânzare sau cumpărare (după caz) sunt încheiate într-o altă monedă decât cea a ţării noastre, pot apare diferenţe între cursul valutar din momentul încheierii tranzacţiei şi cursul valutar din momentul decontării. Spre exemplu, dacă aveam de plătit o datorie de 100 USD faţă de un furnizor american, iar cursul valutar creşte de la 2,8 lei/USD în momentul cumpărării la 2,9 lei/USD în momentul plăţii, cumpărătorul va plăti în plus furnizorului diferenţa de (2,9 lei/USD – 2,8 lei/USD) x 100 USD

= 10 lei față de suma ce ar fi plătit-o în cazul în care cursul valutar ar fi rămas același. Această situație conduce la o pierdere de 10 lei pentru cumpărător, pierdere ce are o natură financiară. În consecință, suma de 10 lei trebuie recunoscută ca o cheltuială financiară.

Tranzacția 5. Pornind de la situația explicată anterior, se înregistrează în contabilitate plata sumei de 10 lei, generată de creşterea cursului valutar.

Analiza. Plata suplimentară a sumei de 10 lei, reprezentând diferența nefavorabilă de curs valutar, determină o diminuare a disponibilităților în valută (A-), înregistrată în creditul contului 5124 *Conturi la bănci în valută* şi, concomitent, recunoaşterea cheltuielii financiare (C-) în debitul contului 665 *Cheltuieli din diferențe de curs valutar*. Formula contabilă este:

665 *Cheltuieli din diferențe de curs valutar* = 5124 *Conturi la bănci în valută* 10 lei

Cheltuieli extraordinare generate de diminuarea unui activ

Apariția unor situații conjuncturale, ce generează pierderi pentru întreprindere, fără a putea fi influențate de deciziile echipei manageriale, implică recunoaşterea în contabilitate a unor *cheltuieli extraordinare*. Dintre cazurile care conduc la diminuări de active, amintim: deteriorarea unei clădiri ca urmare a unui cutremur, compromiterea unei recolte agricole ca urmare a unei inundații etc.

Tranzacția 6. Ca urmare a ruperii unui dig, depozitul unei societăți comerciale este inundat, iar mărfurile aflate în interiorul acestuia, în valoare de 1.000 lei, sunt distruse integral.

Analiza. Distrugerea mărfurilor ca urmare a unei inundații determină o diminuare a stocului de mărfuri (A-), înregistrată în creditul contului 371 *Mărfuri* şi, concomitent, recunoaşterea unei cheltuieli extraordinare (C-) în debitul contului 671 *Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare*. Formula contabilă este:

671 *Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare* = 371 *Mărfuri* 1.000 lei

8.1.2 RECUNOAŞTEREA UNEI CHELTUIELI CA URMARE A APARIȚIEI UNEI DATORII

Recunoaşterea unei cheltuieli ca urmare a apariției unei noi datorii este generată de cele mai multe ori de operațiuni de exploatare, respectiv financiare. Dat fiind faptul că, evenimentele extraordinare ce generează cheltuieli sunt în

general consecința diminuăriii activelor, în cazul *recunoaşterii unei cheltuieli ca urmare a apariției unei datorii,* vom prezenta doar următoarele situații:

☑ *Cheltuieli de exploatare* generate de apariția unei noi datorii;

☑ *Cheltuieli financiare* generate de apariția unei noi datorii.

Cheltuieli de exploatare generate de apariția unei noi datorii

În această categorie se încadrează, în principal, cheltuielile generate de următoarele tipuri de datorii:

- ✓ Datorii generate de *servicii* şi/sau *utilități primite* de la:
  - × terți (ex. energie, apă, servicii poştale, servicii de telecomunicații);
  - × salariați.
- ✓ Datorii generate de *obligații legale* (impozite, taxe şi contribuții directe[3]);
- ✓ Datorii generate de *obligații contractuale:*
  - × înregistrarea chiriei (aferente unui bun luat cu chirie);
  - × înregistrarea unei asigurări, etc.
- ✓ Datorii *probabile:*
  - × înregistrarea unui provizion pentru riscuri şi cheltuieli;
- ✓ Datorii ce sunt recunoscute ca urmare a *aplicării unor principii contabile.*

Tranzacția 1. Societatea ALFA înregistrează factura de la furnizorul de servicii telefonice în valoare de 1.000 lei, TVA 19%.

Analiza. Tranzacția determină creşterea datoriei față de furnizori (D+), reflectată în creditul contului 401 *Furnizor*i şi, concomitent, se recunosc cheltuielile privind serviciile telefonice (C-), care se înregistrează în debitul contului 626 *Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații*. De asemenea, din considerente fiscale, este recunoscută creanța față de bugetul statului (A+), în debitul contului 4426 *TVA deductibilă*. Formula contabilă este:

%	= 401 *Furnizori*	1.190 lei
626 *Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații*		1.000 lei
4426 *TVA deductibilă*		190 lei

Tranzacția 2. La sfârşitul lunii se înregistrează datoriile față de salariați pentru activitatea prestată în valoare de 12.000 lei

Analiza. Înregistrarea datoriilor față de salariați determină recunoaşterea cheltuielilor cu salariile personalului (C-), care se înregistrează în debitul contului 641 *Cheltuieli cu salariile personalului* şi, concomitent, o creştere a

datoriei salariale (D+) reflectată în creditul contului 421 *Personal – salarii datorate*. Formula contabilă este:

641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	=	421 *Personal-salarii datorate*	12.000 lei

Tranzacția 3. Se înregistrează contribuția datorată de angajator la asigurările sociale în sumă de 2.640 lei.

Analiza. Înregistrarea contribuției angajatorului la asigurările sociale determină recunoaşterea cheltuielilor cu contribuția angajatorului la asigurările sociale (C-), reflectată în debitul contului 645 *Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială* şi, concomitent, o creştere a datoriilor sociale (D+), reflectată în creditul contului 4311 *Contribuția unității la asigurările sociale*. Formula contabilă este:

645 *Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială*	=	4311 *Contribuția unității la asigurările sociale*	2.640 lei

Tranzacția 4. Societatea ALFA înregistrează o factură primită de la o societate de asigurări în valoare de 200 lei.

Analiza. Tranzacția determină creşterea datoriei față de furnizori (D+), reflectată în creditul contului 401 *Furnizori* şi, concomitent, se recunosc cheltuielile privind asigurarea (C-), care se înregistrează în debitul contului 613 *Cheltuieli cu primele de asigurare*. Formula contabilă este:

613 *Cheltuieli cu primele de asigurare*	=	401 *Furnizori*	1.000 lei

Tranzacția 5 Societatea ALFA are ca obiect de activitate producerea de televizoare. Acestea au o perioadă de garanție de 3 ani. Pe baza experienței anterioare, s-a constatat că valoarea defecțiunilor intervenite în perioada de garanție, pentru fiecare lot de televizoare distribuite într-un an este, în medie, de 2.000 lei.

Analiza. Tranzacția determină apariția unei datorii probabile generate de defecțiunile potențiale ce vor trebui remediate în perioada de garanție (D+), reflectată în creditul contului 1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților* şi, concomitent, se recunosc cheltuielile de exploatare corespunzătoare (C-), care se înregistrează în debitul contului 6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*. Formula contabilă este:

6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*	=	1512 *Provizioane pentru garanții acordate clienților*	2.000 lei

Cheltuieli financiare generate de apariția unei noi datorii

În această categorie, încadrăm cheltuielile generate, de regulă, de:

- ✓ Recunoașterea unei *obligații contractuale*
  - × *Înregistrarea unei dobânzi aferente unui împrumut contractat.*
- ✓ Aplicarea unor *principii contabile*
  - × Aplicarea *principiului independenței exercițiilor* conduce, spre exemplu, în cazul existenței unei datorii în valută dublată de o majorare a cursului valutar, la recunoașterea la data de 31 decembrie a unor cheltuieli din diferențe de curs valutar în contrapartidă cu majorarea unei datorii față de furnizori. Mecanismul de înregistrare în contabilitate este asemănător celui prezentat în cadrul acestui capitol, în cazul diminuării unei creanțe în valută.

Tranzacția 6. Societatea ALFA înregistrează dobânda de 12% anual, aferentă unui credit bancar de 10.000 lei, contractat la 1 decembrie 200N, pe o perioada de 5 ani.

Dobânda aferentă lunii decembrie: 10.000 lei x 12% x 1 lună/12 luni = 100 lei.

Analiza. Tranzacția determină apariția unei datorii față de bancă, reprezentată de dobânda aferentă creditului bancar pe termen lung (D+), reflectată în creditul contului 1682 *Dobînzi aferente creditelor bancare pe termen lung* și, concomitent, se recunoaște apariția unei cheltuieli financiare (C-), care se înregistrează în debitul contului 666 *Cheltuieli cu dobânzile*. Formula contabilă este:

666 *Cheltuieli cu dobânzile*	=	1682 *Dobînzi aferente creditelor termen lung*	100 lei

8.2 RECUNOAȘTEREA VENITURILOR

Potrivit paragrafului 92 din *Cadrul general*, „*veniturile* sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare, aferentă creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil". Deci, în momentul în care este recunoscut în contabilitate un venit, cauza apariției acestuia o reprezintă fie *apariția unui activ*, fie *diminuarea unei datorii.*

Remarcă. Raționamentul invers nu este însă valabil, adică nu orice apariție a unui activ implică recunoașterea simultană a unui venit, după cum nici orice diminuare a unei datorii nu generează în mod automat apariția unui venit.

Exemplu. O încasare a unei creanțe față de clienți determină creșterea disponibilităților (A+) și, simultan, diminuarea creanțelor (A-). De asemena, plata unei datorii față de furnizori determină diminuarea disponibilităților (A-)

şi, simultan, diminuarea datoriilor faţă de furnizori (D-). Astfel de exemple sunt numeroase, atât în ce priveşte creşterea de active cât şi diminuarea de datorii care nu generează venituri, şi au fost prezentate pe parcursul capitolelor anterioare.

Conturile de venituri

Veniturile sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din clasa 7 *Venituri,* devizată în următoarele grupe:

70. *Cifra de afaceri*
71. *Variaţia stocurilor*
72. *Venituri din producţia de imobilizări*
74. *Venituri din subvenţii de exploatare*
75. *Alte venituri din exploatare*
76. *Venituri financiare*
77. *Venituri extraordinare*
78. *Venituri din provizioane şi ajustarea la inflatie*
79. *Venitul din impozitul pe profit amânat*

Funcţia contabilă a conturilor de venituri este asociată funcţiei capitalurilor proprii, prin efectul pe care îl produce în mod indirect apariţia unui venit la nivelul acestora. Astfel, apariţia unui venit este reflectată în contabilitate ca o majorare de capitaluri proprii (C+), dat fiind faptul că efectul produs este acela de creştere a rezultatului exerciţiului şi, în mod implicit, a capitalurilor proprii.

☑ Se *creditează* cu valoarea recunoscută în contabilitate ca urmare a:
  ✓ creşterii unui activ; sau
  ✓ diminuării unei datorii.
☑ Se *debitează* cu valoarea veniturilor transferate în contul de profit şi pierdere, la sfârşitul fiecărei perioade (luni), în vederea determinări rezultatului exerciţiului;
☑ La sfârşitul lunii, conturile de venituri *nu prezintă sold.*

8.2.1 RECUNOAŞTEREA UNUI VENIT CA URMARE A APARIȚIEI UNUI ACTIV

Potrivit raționamentului prezentat în cadrul subcapitolului 8.1.1 *Recunoaşterea unei cheltuieli ca urmare a diminuării unui activ,* în cazul *recunoaşterii unui venit ca urmare a apariţiei unui activ,* distingem:

☑ *Venituri din exploatare* generate de apariția unui activ;

☑ *Venituri financiare* generate de apariția unui activ;

☑ *Venituri extraordinare* generate de apariția unui activ.

În cele ce urmează prezentăm câteva cazuri reprezentative pentru fiecare din aceste situații.

Venituri din exploatare generate de apariția unui activ

Principalele tipuri de venituri de exploatare ce au drept cauză recunoaşterea, apariția sau majorarea unui activ, pot fi regrupate în venituri din exploatare generate de:

- ✓ Vânzarea (livrarea) unui bun;
- ✓ Prestarea unui serviciu;
- ✓ Obținerea (din producție proprie/în regie proprie[4]) a unui bun:
  - × obținerea produselor finite;
  - × construirea unei clădiri în regie proprie.

Tranzacția 1. Se vinde[5] un autoturism la prețul de 7.000 lei.

Analiza. Tranzacția de vânzarea propriu-zisă determină creşterea creanței întreprinderii asupra debitoruiui la prețul de vânzare (A+), creştere înregistrată în debitul contului 461 *Debitori diverşi*, şi simultan este recunoscut venitul din vânzarea autoturismului (C+), care este înregistrat în creditul contului 7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital.* De asemenea, din considerente fiscale, este recunoscută datoria față de bugetul statului (D+), în creditul contului 4427 *TVA colectată.* Formula contabilă este:

461 *Debitori diverşi*	=	%	8.330 lei
		7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*	7.000 lei
		4427 TVA colectata	1.330 lei

Tranzacția 2. Se prestează un serviciu unui terţ în valoare de 300 lei, TVA 19%.

Analiza. Tranzacţia determină creşterea creanţei întreprinderii faţă de clienţi (A+), creştere înregistrată în debitul contului 4111 *Clienţi*, şi simultan este recunoscut venitul din vânzarea autoturismului (C+), care este înregistrat în creditul contului 704 *Venituri din lucrări executate şi servicii prestate*. De asemenea, din considerente fiscale, este recunoscută datoria faţă de bugetul statului (D+), în creditul contului 4427 *TVA colectată*. Formula contabilă este:

4111 *Clienţi*	=	%	357 lei
		704 *Venituri din lucrări executate şi servicii prestate*	300 lei
		4427 TVA colectată	57 lei

Tranzacția 3. Se transferă la depozitul societății ALFA produsele finite obținute în procesul de fabricație în valoare de 400 lei.

Analiza. Obținerea produselor finite determină creşterea valorii stocului de produse finite (A+), care se înregistrează în debitul contului 345 *Produse finite* şi, concomitent, o creştere a veniturilor din producția proprie (C+) prin creditarea contului 711 *Variația stocurilor*. Formula contabilă este:

345 *Produse finite*	=	711 *Variația stocurilor*	400 lei

Tranzacția 4. Se obține din producție proprie un strung al cărui cost de producție este de 13.000 lei.

Analiza. Operația determină o creştere a imobilizărilor corporale (A+) care se înregistrează în debitul contului 2131 *Echipamente tehnologice* şi, simultan, creşterea veniturilor din producția de imobilizări (C+). Întreprinderea a efectuat o serie de cheltuieli care trebuie conectate unor venituri de mărime egală în contul 121 *Profit şi pierdere*. Contul pentru recunoaşterea veniturilor din producție proprie este 722 *Venituri din producția de imobilizări corporale* care se creditează cu creşterea de capitaluri proprii. Formula contabilă este:

2131 *Echipamente tehnologice*	=	722 *Venituri din producția de imobilizări corporale*	13.000 lei

Venituri financiare generate de apariția unui activ

În această categorie sunt incluse, în principal:

- ✓ dobânda disponibilităților păstrate în contul bancar;
- ✓ câştigurile ce pot surveni în situaţia în care o întreprindere derulează tranzacții cu parteneri comerciali din alte ţări şi deţin creanţe sau datorii în valută.

Tranzacţia 5. La sfârşitul lunii în curs, se calculează şi înregistrează în contabilitate dobânda aferentă disponibilităţilor păstrate în contul bancar, în valoare de 20 lei.

Analiza. Operaţia determină o creştere a disponibilităţilor bancare (A+) care se înregistrează în debitul contului 5121 *Conturi la bănci în lei* şi, simultan, creşterea veniturilor din dobânzi (C+) care se înregistrează în creditul contului 766 *Venituri din dobânzi*. Formula contabilă este:

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	766 *Venituri din dobânzi*	20 lei

Tranzacţia 6. La data de 31 decembrie a anului precedent societatea avea o creanţă faţă de un client în valoare de 100 Euro. La data contractării acesteia cursul valutar leu/euro era de 3,7 lei/euro, iar la data de 31 decembrie de 3,8 lei/euro.

Analiza. Operaţia determină o creştere a creanţelor faţă de clienţi (A+) care se înregistrează în debitul contului 4111 *Clienţi* şi, simultan, creşterea veniturilor din diferenţe de curs valutar (C+) care se înregistrează în creditul contului 765 *Venituri din diferenţe de curs valutar*. Formula contabilă este:

4111 *Clienţi*	=	765 *Venituri din diferenţe de curs valutar*	10 lei

Venituri extraordinare generate de apariţia unui activ

Apariţia de câştiguri pentru o entitate, ce nu se încadrează în categoria veniturilor ordinare, implică recunoaşterea în contabilitate a unor *venituri extraordinare*. Dintre cazurile care conduc la majorări de active, o situaţie este cazul în care Statul acordă o subventie pentru evenimente extraordinare, spre exemplu, pentru a atenua efectele unei calamitati naturale.

Tranzacţia 6. Societatea ALFA SA primeste o subventie de 2.000 lei pentru refacerea unei exploatări agricole afectată de inundaţii ca urmare a ruperii unui dig.

Analiza. Primirea unei subvenţii pentru refacerea unei exploatări agricole determină o majorare la nivelul disponibilităţilor (A+), înregistrată în debitul contului 5121 *Conturi la bănci în lei* şi, concomitent, recunoaşterea unui venit extraordinar (C+) în creditul contului 771 *Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare*. Formula contabilă este:

5121 *Conturi la bănci în lei*	=	771 *Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare.*	2.000 lei

8.2.2 RECUNOAŞTEREA UNUI VENIT CA URMARE A DIMINUĂRII UNEI DATORII

Recunoaşterea unui venit ca urmare a diminuării unei datorii este un caz întâlnit mai rar şi este generată de cele mai multe ori de operaţiuni de exploatare. În consecinţă, vom prezenta doar următoarea situaţie:

Venituri din exploatare generate de diminuarea unei datorii

Anularea (diminuarea) unei datorii probabile, de exemplu:

- anularea (diminuarea) unui provizion pentru riscuri şi cheltuieli.

Tranzacţia 1. SC ALFA SA câştigă procesul intentat de un partener pentru care constituise la sfârşitul anului precedent un provizion pentru litigii în valoare de 4.000 lei.

Analiza. Câştigarea procesului determină anularea provizionulu pentru litigii constituit (D-), care se înregistrează în debitul contului 1511 *Provizioane pentru litigii* şi, concomitent, o creştere a veniturilor din provizioane (C+) prin creditarea contului 7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*. Formula contabilă este:

1511 *Provizioane pentru litigii*	=	7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*	4.000 lei

8.3 DETERMINAREA REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

Determinarea rezultatuli exercițiului ce este prezentat în cadrul situațiilor financiare implică parcurgerea următoarelor etape:

- ☑ *Determinarea rezultatului contabil*
- ☑ *Determinarea rezultatului fiscal*
- ☑ *Determinarea rezultatului exercițiului (rezultatului net contabil)*

Determinarea rezultatului contabil

La sfârşitul fiecărei luni[6] are loc determinarea rezultatului contabil, ca diferenţă între venituri şi cheltuieli.

Dat fiind faptul că veniturile şi cheltuielile sunt contabilizate pe parcursul fiecărei perioade în mod distinct, pentru determinarea rezultatului este necesar transferul acestora într-un singur cont, 121 *Profit şi pierdere*, la nivelul căruia se determină rezultatul exercițiului.

Astfel, cheltuielile, care pe parcursul perioadei au fost înregistrate în debit, sunt transferate tot în partea de debit a contului 121 *Profit şi pierdere*, iar

veniturile, care pe parcursul perioadei au fost înregistrate în credit, sunt transferate tot în partea de credit a contului 121 *Profit şi pierdere.* Aceste două operațiuni poartă denumirea de *închiderea conturilor de cheltuieli*, respectiv *închiderea conturilor de venituri.* Înregistrările contabile de principiu sunt următoarele:

☑ Transferul (repartizarea) cheltuielilor în rezultatul exercițiului, soldul debitor al conturilor din Clasa 6.

121 *Profit şi pierdere* = *Conturi de cheltuieli* (Clasa 6)

☑ Transferul (repartizarea) veniturilor în rezultatul exercițiului, soldul creditor al conturilor din Clasa 7.

Conturi de venituri (Clasa 7) = 121 *Profit şi pierdere*

Exemplu. Prezentăm, pe baza tranzacțiilor înregistrate în cadrul acestui capitol, închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

Închiderea conturilor de cheltuieli:

121 *Profit şi pierdere*	=	%	21.550 lei
		601 *Cheltuieli cu materii prime*	600 lei
		607 *Cheltuieli cu mărfurile*	500 lei
		6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	300 lei
		6814 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante*	400 lei
		665 *Cheltuieli din diferențe de curs valutar*	10 lei
		671 *Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare*	1.000 lei
		626 *Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații*	1.000 lei
		641 *Cheltuieli cu salariile personalului*	12.000 lei
		645*Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială*	2.640 lei
		613 *Cheltuieli cu primele de asigurare*	1.000 lei
		6812 *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*	2.000 lei
		666 *Cheltuieli privind dobânzile*	100 lei

Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121	26.730 lei
7583 *Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital*		*Profit şi pierdere*	7.000 lei
704 *Venituri din lucrări executate şi servicii prestate*			300 lei
711 *Variaţia stocurilor*			400 lei
722 *Venituri din producţia de imobilizări corporale*			13.000 lei
766 *Venituri din dobânzi*			20 lei
765 *Venituri din diferenţe de curs valutar*			10 lei
771 *Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare*			2.000 lei
7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*			4.000 lei

În urma efectuării acestor operaţii, contul de profit şi pierderi reflectă în credit suma veniturilor exerciţiului, iar în debit suma cheltuielilor. Soldul intermediar debitor sau creditor al contului 121 *Profit şi pierdere* reprezintă rezultatul exerciţiului înainte de impozitare (rezultatul contabil).

Determinarea rezultatului fiscal

Pentru determinarea rezultatului impozabil (fiscal), la sfârşitul exerciţiului se recurge la corectarea rezultatului (soldul contului 121 *Profit şi pierdere*) cu o serie de elemente deductibile (care diminuează baza impozabilă), respective nedeductibile (care sunt reintegrate în baza de impozitare), astfel:

Rezultatul fiscal = *Rezultatul exerciţiului înainte de impozitare* + *Cheltuieli nedeductibile* - *Deduceri fiscale*

Potrivit legislaţiei fiscale în vigoare, cota impozitului pe profit este de 16%. Impozitul pe profit se calculează lunar, cumulat de la începutul anului, dar se achită trimestrial. Cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor sau dacă sunt considerate deductibile, conform prevederilor legale în vigoare.

Dintre cheltuielile pentru care nu se admite deducerea, sau este admisă doar parţial, în funcţie de anumiţi algoritmi prezentaţi în cadrul legislaţiei în vigoare, amintim:

- impozitul pe profit datorat;
- amenzile şi penalităţile datorate statului;
- sumele utilizate pentru constituirea, majorarea rezervelor şi provizioanelor peste limitele legale.

Din categoria deducerilor fiscale, amintim doar veniturile din dividende încasate de la o persoană juridică română sau străină și veniturile corespondente unor cheltuieli nedeductibile.

Reluând datele exemplului de mai sus, avem următoarea situație:

Rezultat contabil = 26.730 lei – 21.550 lei = 5.180 lei

\+ *Cheltuieli nedeductibile*:

- cheltuieli cu provizioanele pentru depreciere 400 lei
- cheltuieli cu provizioanele pentru riscuri și cheltuieli 2.000 lei

\- *Deduceri fiscale*

- venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli (4.000) lei

= *Rezultat fiscal* 3.580 lei

Determinarea rezultatului exercițiului (rezultatului net contabil)

Rezultatul net contabil (rezultatul exercițiului) se calculează scăzând din rezultatul contabil înainte de impozitare cheltuiala cu impozitul pe profit, astfel:

Rezultatul net al exercițiului = *Rezultatul înainte de impozitare* - *Cheltuiala cu impozitul pe profit*

Continuând exemplul prezentat anterior, rezultatul net contabil (ce figurează în bilanț) se determină astfel:

Cheltuiala cu impozitul pe profit = 16 % x 3.580 lei = 572,8 lei

Rezultatul net al exercițiului = 5.180 lei – 572,8 lei = 4.607,2 lei

Din punct de vedere al formalizării contabile, înregistrarea este următoarea:

121 *Profit și pierdere*	=	691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	572,8 lei

Rezultatul net al exercițiului poate fi *profit* sau *pierdere*. *Profitul realizat*, ce figurează ca sold creditor în contul 121 *Profit și pierdere*, respectiv *pierderea înregistrată*, ce se regăsește sub formă de sold debitor al aceluiași cont sunt repartizate sau reportate, după caz.

Mecanismele specifice repartizării profitului, respective reportării pierderii sunt prezentate în cadrul capitolului 9 *Lucrările de închidere a exercițiului financiar*.

8.4 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

- ☑ Definiți cheltuielile versus veniturile.
- ☑ Prezentați funcția economică şi contabilă a conturilor de cheltuieli.
- ☑ Prezentați funcția economică şi contabilă a conturilor de venituri.
- ☑ Prin ce se particularizează contul 121 *Profit şi pierdere.*
- ☑ Exemplificați apariția unei cheltuieli ca urmare a diminuării unui activ.
- ☑ Exemplificați apariția unei cheltuieli ca urmare a creşterii unei datorii.
- ☑ Exemplificați apariția unui venit ca urmare a creşterii unui activ.
- ☑ Exemplificați apariția unui venit ca urmare a diminuării unei datorii.
- ☑ Se dau următoarele elemente:

471 *Cheltuieli în avans*	5.000 lei
601 *Cheltuieli cu materii prime*	2.000 lei
707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*	4.000 lei
711 *Variația stocurilor (SFC)*	5.000 lei
666 *Cheltuieli cu dobânzile*	2.000 lei
765 *Venituri din diferențe de curs valutar*	20 lei
201 *Cheltuieli de constituire*	40 lei
472 *Venituri în avans*	12 lei
605 *Cheltuieli cu energia şi apa*	70 lei
6814 *Cheltuieli cu provizioanele pentru deprecierea activelor circulante*	500 lei

Se cere:

a. Să se determine rezultatul contabil;
b. Să se determine rezultatul fiscal;
c. Să se determine şi să se contabilizeze impozitul pe profit;
d. Să se determine rezultatul exercițiului (rezultatul contabil net).

Note

[1] Reamintim faptul că elementele rectificative - amortizările şi provizioanele (reducerile reversibile) pentru deprecierea activelor - sunt recunosctute în contabilitate în mod distinct, dar figurează cu semnul minus în activul bilanțier, obținându-se astfel valcarea netă a activelor respective. Din acest motiv, am afirmat că aceste elemente diminuează în mod indirect valoarea activului.

[2] A se vedea definirea principiului independenței exercițiilor prezentat în cadrul capitolului 2, parag. 2.8.

[3] Diferența dintre impozitele, taxele şi contribuțiile directe şi cele indirecte, este aceea că cele directe, reprezintă cheltuieli ale întreprinderii, iar cele indirecte sunt suportate de populație (spre exemplu sub forma plății unei sume mai mari pentru un produs sau serviciu, sumă ce include şi TVA).

[4] Sintagma „regie proprie" este folosită în situația obținerii în cadrul întreprinderii a unui activ imobilizat.

[5] Tranzacția de vânzare determină două înregistrări în contabilitate: vânzarea propriu-zisă şi descărcarea gestiunii. În cazul nostru prezentăm doar vânzarea propriu-zisă, dat fiind faptul că doar aceasta implică recunoaşterea unor venituri din exploatare.

[6] În funcție de legislația existentă în fiecare țară, perioada de determinare a rezultatului poate fi luna, trimestrul sau anul.

9 LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR

Obiectivul situațiilor financiare este de a oferi informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare a întreprinderii (Cadrul general, paragraful 12).

Pentru ca acest obiectiv să poată fi îndeplinit, este necesar ca informațiile care stau la baza întocmirii situațiilor financiare să reflecte valori reale ale elementelor cuprinse în situațiile financiare.

Există cazuri în care datele înregistrate în contabilitate nu corespund, din diverse motive, situației reale. De aceea, redactarea situațiilor financiare este precedată de o serie de lucrări preliminare al căror scop este de a verifica datele înregistrate în conturi și de a elimina eventualele diferențe existente între valoarea reală a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor sau cheltuielilor și valoarea lor contabilă, cu condiția respectării principiilor contabile general admise.

Lucrările preliminare, denumite și lucrări de închidere a exercițiului, pot fi structurate astfel:

- ☑ Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere
- ☑ Inventarierea generală a activelor și datoriilor
- ☑ Contabilitatea operațiilor de regularizare la inventar
- ☑ Stabilirea balanței conturilor după inventariere
- ☑ Determinarea rezultatului exercițiului, distribuirea profitului sau finanțarea pierderii
- ☑ Stabilirea balanței finale a conturilor, la data închiderii exercițiului financiar

După realizarea acestor lucrări, informațiile din contabilitate corespund realității, astfel încât se poate trece la redactarea propriu-zisă a situațiilor financiare.

Balanța conturilor înainte de inventariere

Balanța conturilor înainte de inventariere cuprinde valoarea reflectată în contabilitate, la un moment dat, a tuturor elementelor de activ, datorii, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli. Pentru exemplificare, presupunem că societatea ALFA SA prezintă următoarea balanță a conturilor înainte de inventariere:

SC ALFA SA

Balanța de verificare
întocmită înainte de inventariere

- lei -

Simbol cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
101	Capital		111.000				111.000		111.000
106	Rezerve		10.000				10.000		10.000
211	Terenuri	10.000				10.000		10.000	
213	Echipamente tehnologice	10.000				10.000		10.000	
281	Amortizarea imobilizărilor corporale		1.000				1.000		1.000
301	Materii prime	100.000			32.000	100.000	32.000	68.000	
345	Produse finite	10.000		100.000	70.000	110.000	70.000	40.000	
371	Mărfuri	15.000		30.000	5.000	45.000	5.000	40.000	
401	Furnizori		64.000	93.500	35.700	93.500	99.700		6.200
411	Clienţi	40.000		130.900	155.900	170.900	155.900	15.000	
4426	TVA deductibilă			5.700	5.700	5.700	5.700		
4427	TVA colectată			20.900	20.900	20.900	20.900		
4423	TVA de plată		11.000		15.200		26.200		26.200
471	Cheltuieli în avans	4.000				4.000		4.000	
512	Conturi curente la bănci	6.000		155.900	93.500	161.900	93.500	68.400	
531	Casa	2.000				2.000		2.000	
601	Cheltuieli cu materiile prime			32.000		32.000		32.000	
607	Cheltuieli privind mărfurile			5.000		5.000		5.000	
707	Venituri din vânzarea mărfurilor				10.000		10.000		10.000
701	Venituri din vânzarea produselor finite				100.000		100.000		100.000
711	Variaţia stocurilor			70.000	100.000	70.000	100.000		30.000
Total		**197.000**	**197.000**	**643.900**	**643.900**	**840.900**	**840.900**	**294.400**	**294.400**

Balanța conține informații aferente întregului exercițiu financiar, astfel: soldurile inițiale la 1 ianuarie, preluate din exercițiul precedent; rulajele cumulate ale conturilor, pentru exercițiul curent, în perioada 1 ianuarie – 31 decembrie, înainte de inventariere; total sume ale exercițiului curent; soldurile finale înainte de inventariere.

Inventarierea

Inventarierea reprezintă lucrarea preliminară prin care se stabileşte şi se consemnează situaţia reală a activelor şi datoriilor, pornind de la mărimea faptică a acestora şi prin evaluare la nivelul valorii actuale la data inventarierii.

Mărimea faptică a activelor şi datoriilor se poate stabili prin observare directă (numărare, cântărire, măsurare etc.) în cazul activelor corporale ca imobilizări, stocuri sau pe baza unor documente confirmate de terți, pentru bunurile necorporale, creanțe şi datorii.

Evaluarea se face la valoarea actuală la data inventarierii, estimată în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului, starea şi amplasamentul acestuia.

Valoarea astfel determinată la data inventarierii pentru elementele de activ şi datorii este denumită valoare de inventar.

Contabilitatea operațiilor de regularizare la inventar

Contabilitatea operațiilor de regularizare la inventar se referă la: plusurile sau minusurile constatate la inventar, diferențele de curs valutar, delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli etc.

Prin compararea valorilor de inventar cu valorile contabile ale diverselor elemente de active şi datorii, se pot constata diferențe în plus sau în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă.

Dacă diferențele sunt de natură cantitativă (de exemplu, se poate constata lipsa unei anumite cantități dintr-un stoc de mărfuri sau existența unui echipament tehnologic utilizat în activitatea de producție dar care nu figurează în evidențele contabile), ele se recunosc în contabilitate astfel: *plusurile* se înregistrează ca intrări, iar *minusurile* ca ieşiri.

În măsura în care pentru minusurile cantitative se poate identifica persoana responsabilă, ele se impută.

Dacă diferențele sunt de natură valorică, având la origine variația prețului de piață al elementului evaluat, ele se separă în plusuri şi minusuri valorice la inventar; conform principiului prudenței, prezentat în capitolele anterioare, activele sunt menținute în contabilitate la valoarea minimă dintre valoarea contabilă şi valoarea de inventar. De aceea, plusurile valorice constatate la inventar nu se înregistrează.

Minusurile valorice constatate la inventar pentru elementele de activ se înregistrează, de obicei, ca provizioane pentru depreciere.

Exemple

În urma operațiilor de inventariere, la SC ALFA s-au constatat şi s-au înregistrat următoarele diferențe:

- un minus cantitativ de materii prime în valoare de 1.000 lei, datorat lipsei din gestiune a unei cantități de 100 kg materie primă, cost unitar 10 lei.

Analiza. Înregistrarea minusului la inventar determină o creştere a cheltuielilor cu materiile prime (C -), reflectată în debitul contului 601 *Cheltuieli cu materiile prime* şi, concomitent, o scădere a valorii stocului de materii prime (A -), reflectată în creditul contului 301 *Materii prime*. Formula contabilă este următoarea:

601 *Cheltuieli cu materiile prime* = 301 *Materii prime* 1.000 lei

- un plus cantitativ de mărfuri în valoare de 2.000 lei.

Analiza. Înregistrarea plusului cantitativ la inventar determină creşterea valorii stocului de mărfuri, reflectată în debitul contului 371 *Mărfuri (A +)* şi, concomitent, diminuarea cheltuielilor privind mărfurile (*C* +), reflectată în creditul contului 607 *Cheltuieli privind mărfurile*. Formula contabilă este următoarea:

371 *Mărfuri* = 607 *Cheltuieli privind mărfurile* 2.000 lei

- o reducere de 3.000 lei a valorii de piață a unui teren: valoarea contabilă a terenului este de 10.000 lei, iar la data inventarierii s-a stabilit pe baza prețului de piață o valoare de inventar de 7.000 lei.

Analiza. Reducerea valorii terenului conduce la recunoaşterea în contabilitate a unui provizion pentru deprecierea terenurilor. Are loc o creştere a cheltuielilor cu provizioanele (C -), reflectată în debitul contului 681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele* şi, simultan, în echivalență, o creştere a valorii provizioanelor pentru depreciere (A -), reflectată în creditul contului 291 *Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale*. Formula contabilă este următoarea:

681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele* = 291 *Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale* 3.000 lei

- o creştere a valorii de piață a unui echipament tehnologic de 2.000 lei, astfel: echipamentul a fost achiziționat la preţul de 10.000 lei, valoarea amortizării înregistrate până în prezent este de 1.000 lei, iar valoarea de piață este de 11.000 lei. Conform principiului prudenţei, acest plus de valoare nu se recunoaşte în contabilitate.

Diferențele de curs valutar sunt diferențe rezultate din raportarea aceluiași număr de unități ale unei valute în moneda de raportare, la cursuri de schimb diferite. Diferențele de curs valutar aferente creanțelor, datoriilor și disponibilităților păstrate în valută apar deoarece la data recunoașterii în contabilitate, aceste elemente au fost evaluate la cursul valutar al zilei, iar la data întocmirii situațiilor financiare trebuie raportate la cursul de închidere. În cazul în care diferențele sunt favorabile, ele trebuie recunoscute ca venituri, iar dacă sunt nefavorabile, reprezintă cheltuieli financiare ale exercițiului.

Exemple

La data inventarierii, societatea ALFA are creanțe față de clienții externi în valoare de 15.000 lei (5.000 USD x 3 lei/USD cursul valutar din ziua înregistrării creanței) și datorii față de furnizori externi în valoare de 6.200 lei (2.000 USD x 3,1 lei/USD cursul valutar din ziua înregistrării datoriei). La data inventarierii, cursul valutar (de închidere) este de 3,5 lei/USD.

- în cazul creanțelor se constată o diferență de curs valutar de 5.000 USD x 0,5 lei/USD = 2.500 lei, favorabilă. Ea este determinată de faptul că, în bilanț, creanța în valoare de 5.000 USD x 3 lei/USD (15.000 lei) trebuie prezentată la cursul de închidere: 5.000 USD x 3,5 lei/USD (17.500 lei).

Analiza. Are loc o creștere a valorii creanțelor față de clienți (A +), reflectată în debitul contului 411 *Clienți*, concomitent cu creșterea valorii veniturilor din diferențe de curs valutar (C +), înregistrată în creditul contului 765 *Venituri din diferențe de curs valutar*. Formula contabilă este următoarea:

411 *Clienți* = 765 *Venituri din diferențe de curs valutar* 2.500 lei

- în cazul datoriilor se constată o diferență de curs valutar de 2.000 USD x 0,4 lei/USD = 800 lei, nefavorabilă. Ea este determinată de faptul că, în bilanț, datoria în valoare de 2.000 USD x 3,1 lei/USD (6.200 lei) trebuie prezentată la cursul de închidere: 2.000 USD x 3,5 lei/USD (7.000 lei).

Analiza. Are loc o creștere a valorii datoriilor față de furnizori (*D* +) care se înregistrează în creditul contului 401 *Furnizori* și, simultan, în echivalență, se recunoaște o cheltuială din diferențe de curs valutar (*C* -), în debitul contului 665 *Venituri din diferențe de curs valutar*. Formula contabilă este următoarea:

665 *Cheltuieli din diferențe de curs valutar* = 401 *Furnizori* 800 lei

În sfera operațiilor de **delimitare în timp a cheltuielilor și veniturilor** se cuprind: operațiile privind regularizarea cheltuielilor și veniturilor înregistrate în avans, operații privind înregistrarea cheltuielilor și a veniturilor aferente

exerciţiului curent şi pentru care nu s-au primit/întocmit documentele corespunzătoare (facturi neprimite/neîntocmite).

Exemplu

În perioadele precedente, societatea ALFA a achitat chiria aferentă spaţiului productiv în valoare de 10.000 lei, în avans. Această sumă a fost evidenţiată, la data plăţii, ca o cheltuială înregistrată în avans (*A* +), în debitul contului 471 *Cheltuieli înregistrate în avans* şi, concomitent, în creditul contului 531 *Casa* (**A** -).

Formula contabilă la data plăţii a fost următoarea:

471 *Cheltuieli înregistrate în avans*	=	531 *Casa*	4.000 lei

La data inventarierii se stabileşte că suma de 1.500 lei reprezintă chiria aferentă exerciţiului curent şi suma de 2.500 lei este chiria aferentă exerciţiilor viitoare. Chiria aferentă exerciţiului curent, în valoare de 1.500 lei, este recunoscută ca o cheltuială cu chiriile.

Analiza. Tranzacţia determină recunoaşterea unei cheltuieli cu chiriile (*C* -), reflectată în debitul contului 612 *Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile* şi, concomitent, reducerea valorii cheltuielilor în avans (*A* -), reflectată în creditul contului 471 *Cheltuieli înregistrate în avans.* Formula contabilă este următoarea:

612 *Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile*	=	471 *Cheltuieli înregistrate în avans*	1.500 lei

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie la sfârşitul exerciţiului pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare, ca de exemplu: litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte, cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor.

Exemplu. La data inventarierii se estimează că valoarea cheltuielilor cu reparaţiile în perioada de garanţie aferente produselor vândute de societatea ALFA (electronice şi electrocasnice) va fi de 600 lei. Valoarea cheltuielilor s-a estimat pe baza informaţiilor disponibile referitoare la volumul vânzărilor efectuate în cursul exerciţiului curent, calitatea produselor şi valoarea cheltuielilor cu reparaţiile în perioada de garanţie care au fost suportate pentru produsele vândute în perioada precedentă.

Analiza. Această operaţie determină creşterea valorii provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli (*D* +), reflectată în creditul contului 1512 *Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor* şi, simultan, în echivalenţă, recunoaşterea unei cheltuieli

cu provizioanele (*C* -), reflectată în debitul contului 681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele*. Formula contabilă este următoarea:

681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele*	=	1512 *Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor*		600 lei

Balanța conturilor după inventariere

Balanța conturilor după inventariere se întocmeşte după ce s-au înregistrat în contabilitate toate operațiile de regularizare la inventar. Ea reprezintă suportul informațional pentru determinarea rezultatului exercițiului şi pentru completarea situațiilor financiare.

În cazul societății ALFA SA, balanța conturilor după inventariere se prezintă astfel:

SC ALFA SA

Balanța de verificare întocmită după inventariere

- lei -

Simb cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
101	Capital		111.000				111.000		111.000
106	Rezerve		10.000				10.000		10.000
1512	Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor				600		600		600
211	Terenuri	10.000				10.000		10.000	
213	Echipamente tehnologice	10.000				10.000		10.000	
281	Amortizarea imobilizărilor corporale		1.000				1.000		1.000
291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale				3.000		3.000		3.000
301	Materii prime	100.000			33.000	100.000	33.000	67.000	
345	Produse finite	10.000		100.000	70.000	110.000	70.000	40.000	
371	Mărfuri	15.000		32.000	5.000	47.000	5.000	42.000	
401	Furnizori		64.000	93.500	36.500	93.500	100.500		7.000
411	Clienți	40.000		133.400	155.900	173.400	155.900	17.500	
4426	TVA deductibilă			5.700	5.700	5.700	5.700		
4427	TVA colectată			20.900	20.900	20.900	20.900		
4423	TVA de plată		11.000		15.200		26.200		26.200
471	Cheltuieli în avans	4.000			1.500	4.000	1.500	2.500	

Simb cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
512	Conturi curente la bănci	6.000		155.900	93.500	161.900	93.500	68.400	
531	Casa	2.000				2.000		2.000	
601	Cheltuieli cu materiile prime			33.000		33.000		33.000	
607	Cheltuieli privind mărfurile			5.000	2.000	5.000	2.000	3.000	
612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			1.500		1.500		1.500	
665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar			800		800		800	
681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele			3.600		3.600		3.600	
701	Venituri din vânzarea produselor finite				100.000		100.000		100.000
707	Venituri din vânzarea mărfurilor				10.000		10.000		10.000
711	Variația stocurilor			70.000	100.000	70.000	100.000		30.000
765	Venituri din diferențe de curs valutar				2.500		2.500		2.500
Total		**197.000**	**197.000**	**655.300**	**655.300**	**852.300**	**852.300**	**301.300**	**301.300**

Rezultatul exercițiului

Rezultatul exercițiului este un rezultat net (impozitat) care se determină pornind de la rezultatul contabil, calculat ca diferență între veniturile totale și cheltuielile totale ale exercițiului financiar, din care se scade impozitul pe profit. Pentru calculul impozitului pe profit se folosește rezultatul impozabil sau fiscal, determinat pornind de la rezultatul contabil, conform prevederilor Codului fiscal. Dacă rezultatul exercițiului este pozitiv *(profit net)*, el poate fi repartizat astfel:

- constituirea rezervelor,
- acoperirea pierderilor din exercițiile precedente,
- acordarea de dividende; sau
- alte destinații prevăzute de lege.

Remarcă. Profitul net pentru care nu s-a luat decizia de repartizare se reportează în exercițiul următor. Dacă rezultatul exercițiului este negativ (pierdere netă), se reportează în exercițiul următor, urmând a fi acoperit din profiturile viitoare obținute, din rezerve sau din capitalul social.

Pentru determinarea rezultatului exercițiului se realizează următoarele operații:

- Închiderea conturilor de venituri.

Analiza. Această operație determină scăderea valorii veniturilor (C -), înregistrată în debitul conturilor de venituri corespunzătoare şi creşterea valorii rezultatului, înregistrată în creditul contului 121 *Profit şi pierdere* (C +). Formula contabilă este următoarea:

%	=	121 *Profit şi pierdere*	142.500 lei
701 *Venituri din vânzarea produselor finite*			100.000 lei
707 *Venituri din vânzarea mărfurilor*			10.000 lei
711 *Variația stocurilor*			30.000 lei
765 *Venituri din diferențe de curs valutar*			2.500 lei

- Închiderea conturilor de cheltuieli.

Analiza. Această operație determină scăderea valorii cheltuielilor, reflectată în creditul conturilor de cheltuieli corespunzătoare şi reducerea valorii rezultatului exercițiului (C -), reflectată în debitul contului 121 *Profit şi pierdere.* Formula contabilă este următoarea:

121 *Profit şi pierdere*	=	%	41.900 lei
		601 *Cheltuieli cu materiile prime*	33.000 lei
		607 *Cheltuieli privind mărfurile*	3.000 lei
		612 *Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile*	1.500 lei
		665 *Cheltuieli din diferențe de curs valutar*	800 lei
		681 *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele*	3.600 lei

- Calculul rezultatului contabil.

Rezultatul contabil = Venituri – Cheltuieli
Rezultatul contabil = 142.500 lei – 41.900 lei = 100.600 lei

- Calculul rezultatului impozabil sau fiscal. În exemplul prezentat, toate cheltuielile sunt deductibile fiscal şi veniturile sunt impozabile, astfel încât

ajustările aplicate asupra rezultatului contabil pentru determinarea rezultatului fiscal sunt nule.

Rezultat fiscal = Rezultat contabil+ Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale
Rezultatul fiscal = 100.600 lei + 0 – 0 = 100.600 lei

- Calculul impozitului pe profit.

Impozit pe profit = Cota de impozitare x Rezultatul fiscal
Impozit pe profit = 16% x 100.600 lei = 16.096 lei

- Înregistrarea impozitului pe profit datorat.

Analiza. Această tranzacție determină creşterea valorii datoriei privind impozitul pe profit (D +), reflectată în creditul contului 441 *Impozit pe profit* şi, concomitent, recunoaşterea unei cheltuieli cu impozitul pe profit (C -), reflectată în debitul contului 691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit.* Formula contabilă este următoarea:

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit* = 441 *Impozit pe profit* 16.096 lei

- Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit.

Analiza. Această operație determină scăderea valorii cheltuielilor cu impozitul pe profit, reflectată în creditul contului 691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit* şi, concomitent, reducerea valorii rezultatului exercițiului (C -), reflectată în debitul contului 121 *Profit şi pierdere.* Formula contabilă este următoarea:

121 *Profit şi pierdere* = 691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit* 16.096 lei

- Calculul rezultatului net al exercițiului.

Rezultatul net al exercițiului = Rezultatul contabil (brut) – Impozitul pe profit
Rezultatul net al exercițiului = 100.600 lei – 16.096 lei = 84.504 lei

- Repartizarea profitului net de 84.504 lei pe destinațiile stabilite de Adunarea Generală a Acționarilor: suma de 10.000 lei pentru majorarea rezervelor şi suma de 20.000 lei pentru distribuirea către acționari sub formă de dividende.

Analiza. Această operație determină creşterea valorii rezervelor (C+), reflectată în creditul contului 106 *Rezerve*, creşterea datoriei față de acționari (D+), reflectată în creditul contului 457 *Dividende de plată* şi, concomitent, în echivalență, creşterea valorii repartizate din profit, reflectată în debitul contului 129 *Repartizarea profitului.* Formula contabilă este:

129 *Repartizarea profitului*	=	%	30.000 lei
		106 *Rezerve*	10.000 lei
		457 *Dividende de plată*	20.000 lei

Restul profitului net rămas nerepartizat, în sumă de 54.504 lei, se va reporta în exercițiul viitor.

În cazul societății ALFA SA, balanța finală a conturilor, întocmită la data de 31 decembrie se prezintă astfel:

SC ALFA SA

Balanța de verificare întocmită la data de 31.12.200N

- lei -

Simbol cont	Denumire cont	Solduri inițiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
101	Capital		111.000				111.000		111.000
106	Rezerve		10.000		10.000		20.000		20.000
121	Profit şi pierdere			57.996	142.500	57.996	142.500		84.504
129	Repartizarea profitului			30.000		30.000		30.000	
1512	Provizioane pentru garanții acordate clienților				600		600		600
211	Terenuri	10.000				10.000		10.000	
213	Echipamente tehnologice	10.000				10.000		10.000	
281	Amortizarea imobilizărilor corporale		1.000				1.000		1.000
291	Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale				3.000		3.000		3.000
301	Materii prime	100.000			33.000	100.000	33.000	67.000	
345	Produse finite	10.000		100.000	70.000	110.000	70.000	40.000	
371	Mărfuri	15.000		32.000	5.000	47.000	5.000	42.000	
401	Furnizori		64.000	93.500	36.500	93.500	100.500		7.000
411	Clienți		40.000	133.400	155.900	173.400	155.900	17.500	
441	Impozit pe profit				16.096		16.096		16.096
4426	TVA deductibilă			5.700	5.700	5.700	5.700		
4427	TVA colectată			20.900	20.900	20.900	20.900		
4423	TVA de plată		11.000		15.200		26.200		26.200
457	Dividende de plată				20.000		20.000		20.000

Simbol cont	Denumire cont	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
471	Cheltuieli în avans	4.000			1.500	4.000	1.500	2.500	
512	Conturi curente la bănci	6.000		155.900	93.500	161.900	93.500	68.400	
531	Casa	2.000				2.000		2.000	
601	Cheltuieli cu materiile prime			33.000	33.000	33.000	33.000		
607	Cheltuieli privind mărfurile			5.000	5.000	5.000	5.000		
612	Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile			1.500	1.500	1.500	1.500		
665	Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			800	800	800	800		
681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele			3.600	3.600	3.600	3.600		
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit			16.096	16.096	16.096	16.096		
707	Venituri din vânzarea mărfurilor			10.000	10.000	10.000	10.000		
701	Venituri din vânzarea produselor finite			100.000	100.000	100.000	100.000		
711	Variaţia stocurilor			100.000	100.000	100.000	100.000		
765	Venituri din diferenţe de curs valutar			2.500	2.500	2.500	2.500		
Total		**197.000**	**197.000**	**901.892**	**901.892**	**1.098.892**	**1.098.892**	**289.400**	**289.400**

Redactarea situaţiilor financiare

Redactarea situaţiilor financiare presupune utilizarea de informaţii preluate, în principal, din balanţa finală a conturilor şi din situaţiile financiare ale exerciţiului precedent.

10 INTRODUCERE ÎN CONTABILITATEA MANAGERIALĂ

10.1 CE ESTE CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ?

Contabilitatea managerială într-un mediu de afaceri global are interesanta caracteristică de a fi un amestec între două discipline. Prima, *contabilitatea*, abordează partea tehnică a cuantificării, prelucrării şi comunicării informaţiilor. Cea de a doua, *managementul*, furnizează o perspectivă asupra problemelor comportamentale specifice gestionării unei întreprinderi.

Nimeni nu poate fi sigur de momentul în care contabilitatea în cel mai strict sens se sfârşeşte şi începe managementul, în sensul propriu. Mai întâi de toate, ar trebui să fim de acord asupra faptului că orice formă de contabilitate, care nu este utilă într-un fel sau altul, ar trebui eliminată.

În orice formă a sa, contabilitatea „utilă" este indispensabilă unui anumit management chiar dacă acesta este reprezentat prin funcţionarii unei întreprinderi, prin investitorii actuali şi potenţiali, prin creditorii actuali şi potenţiali sau prin una sau mai multe agenţii guvernamentale.

Fiecare dintre aceşti utilizatori ai informaţiilor contabilităţii manageriale se ocupă de relaţiile cu întreprinderea, cel puţin parţial, pe baza situaţiilor financiare - toate fiind adecvate cerinţelor managementului.

Contabilitatea managerială răspunde la următoarele probleme:

- ☑ Care este obiectivul strategic al întreprinderii?
- ☑ De ce resurse are nevoie întreprinderea şi de unde se pot obţine acestea, pe termen scurt şi lung?
- ☑ Există un sistem flexibil care să informeze întreprinderea că nu se îndreaptă în direcţia care trebuie şi că sunt necesare corecturi? Cum ştie întreprinderea că a ajuns acolo unde şi-a propus?
- ☑ Cum evaluează şi recompensează întreprinderea performanţele managerului?

Contabilitatea managerială reprezintă un sistem de comunicare a informaţiilor, care clasifică informaţiile privind cheltuielile şi veniturile din rapoartele întocmite în funcţie de: (1) ariile de responsabilitate atribuite managerilor şi (2) funcţiile acestor manageri.

În acest capitol ne vom limita numai la o prezentare sumară a costurilor din contabilitatea managerială.

10.2 CONTABILITATEA COSTURILOR

Contabilitatea costurilor nu reprezintă o arie separată a contabilității, dar pentru că presupune câteva noțiuni și proceduri tehnice, îi putem deosebi pe contabilii de gestiune de contabilii financiari.

Contabilii de gestiune sunt specializați în determinarea costului produselor, lucrărilor, serviciilor funcțiilor, activităților, segmentelor organizaționale etc., în general, a obiectului de cost (unitate de cost, purtător de cost). *Obiectul de cost* poate fi definit ca orice funcție, proces, activitate, segment organizațional, unitate fizică de produs, de lucrare, de serviciu pentru care suntem interesați să determinăm un cost.

Standardele de Contabilitate a Costurilor definesc *obiectul de cost* astfel: operațiune, subdiviziune organizațională, contract sau alt tip de unitate a procesului de activitate pentru care sunt cuantificate datele referitoare la costuri și se stabilește o metodă de determinare a costului pe procese, produse, comenzi etc.

În ultimii ani, talentul contabililor de costuri a fost orientat din ce în ce mai mult pentru a determina costurile din activitățile de producție. În prezent, contabilii de costuri se ocupă mai mult de contabilitatea costurilor din bănci, din companiile de asigurare, din activitățile de marketing și administrație, în care nu există o producție în sens fizic, dar și din activitățile de producție.

Scop

Care sunt scopurile contabilității costurilor? Există trei scopuri bine definite ale contabilității costurilor.

Primul, activitatea de rutină, de a ajuta la *determinarea rezultatului* oricărui exercițiu financiar dat.

Un al doilea scop, de o responsabilitate relevantă în contabilitatea costurilor (și, din nou, unul de rutină) este de *asistare a minimizării costurilor* cu realizarea simultană a obiectivelor întreprinderii în fiecare perioadă.

A treia contribuție majoră a contabilității costurilor este aceea de *asistare în management* pentru luarea deciziilor.

Concepte

Costurile sunt asociate tuturor tipurilor de întreprinderi cu activitate de producție, comercială, de servicii etc. Activitatea diverselor întreprinderi implică îmbinarea resurselor în scopul realizării de produse, lucrări, servicii,

funcţii, activităţi etc. Indiferent de alternativele de decizie şi de varianta adoptată de întreprindere, consumul de resurse este inevitabil.

În contabilitatea financiară, costul este definit ca sacrificiul făcut în scopul de a deţine un anumit bun sau serviciu. Sacrificiul poate fi măsurat prin numerarul cheltuit, proprietatea transferată, serviciile prestate etc. Această definiţie este larg acceptată în contabilitatea financiară. În contabilitatea managerială, termenul cost este utilizat în mai multe sensuri. Motivul îl constituie multitudinea tipurilor de costuri, iar aceste costuri sunt clasificate în mod diferit, în funcţie de cerinţele imediate ale managementului.

Costul poate fi definit astfel:

- ✓ ansamblul de cheltuieli incorporabile care corespund fie unui calcul privind o funcţie sau o parte a întreprinderii, fie unui calcul privind un obiect, o prestare de servicii sau un grup aflat într-un anumit stadiu, altul decât cel final;
- ✓ suma de bani cheltuită pentru producerea sau cumpărarea unui bun, efectuarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu;
- ✓ un consum de mijloace orientat spre un scop economic determinat;
- ✓ un sacrificiu de resurse sau de valoare;
- ✓ un indicator sintetic care, alături de productivitatea muncii şi rentabilitate, caracterizează calitatea, eficienţa activităţii economice, modul în care sunt gestionate fondurile gospodăreşti.

Costul este o categorie economică universal acceptată şi are la origine verbul latin „consto-constare", care înseamnă a stabili, a fixa ceva, din care s-a desprins noţiunea de „costă" pentru a exprima „cât s-a consumat sau s-a plătit" pentru obiectul de cost. Ulterior, de la această noţiune s-a ajuns la noţiunea de cost, al cărui conţinut este legat de un consum de resurse generat de obiectul de cost şi care, pentru a putea fi reflectat, trebuie să aibă la bază o expresie valorică.

Dacă bilanţul este una dintre atribuţiile managementului întreprinderii doar la sfârşitul unui exerciţiu financiar, costul activităţii acesteia constituie, cel mai adesea, subiectul preocupărilor sale permanente, de-a lungul întregului exerciţiu financiar.

Cost şi cheltuială

Având în vedere sursa de informaţii (contabilitatea financiară), rezultă că, privite sub acest aspect, costurile sunt sinonime cu cheltuielile. Nu trebuie confundate noţiunile *cost* şi *cheltuială*. Distincţia dintre conceptul de cost folosit

în contabilitatea managerială şi cel de cheltuială folosit în contabilitatea financiară este foarte importantă. În sens larg, generic, cheltuiala este sinonimă cu o „dare de bani", adică o plată. Plăţile constituie, de regulă, o cheltuială în sens financiar. *Factorul determinant care hotărăşte dacă o cheltuială în sens financiar constituie sau nu element de cost este consumul, adică legătura ei nemijlocită cu obiectul de cost şi nu darea de bani.* De exemplu, achiziționarea de resurse este o cheltuială a întreprinderii (plata acestor resurse) şi devine cost când aceste resurse sunt date în consum.

10.3 TIPOLOGIA COSTURILOR

În general, tipurile de costuri implicate şi modul de clasificare al acestora depind de tipul de întreprindere avută în vedere. O întreprindere cu activitate de producție este mult mai complexă decât celelalte tipuri de întreprinderi, fiind implicată atât în producție, cât şi în marketing şi administrație. O înțelegere concretă a structurii costurilor unei întreprinderi cu activitate de producție oferă o vedere de ansamblu, care poate fi extrem de utilă în înțelegerea structurii costurilor celorlalte tipuri de întreprinderi.

Costul de producție şi costul non-producție

Cost de producție. Costurile de producție sunt afectate de tipul întreprinderii şi de natura activității acesteia. Producția implică transformarea materiilor prime, materialelor etc. în produse finite, utilizând factorii de producție.

Costul de producție include toate cheltuielile generate în cursul desfăşurării procesului de producție. Cheltuielile pot fi clasificate diferit. Clasificarea cea mai frecvent utilizată încadrează cheltuielile de producție în una din următoarele trei categorii: (1) cheltuieli directe privind materiile prime, denumite *costuri materiale directe*, (2) cheltuieli directe privind forța de muncă, denumite *costuri salariale directe* şi (3) cheltuieli generale de producție, cheltuieli comune, regie de producție, denumite *cheltuieli indirecte de producție* (Fig. 10.1).

1. *Costurile materiale directe* reprezintă toate cheltuielile aferente oricărui tip de material care devine parte componentă a produsului finit şi care poate fi atribuit uşor şi economic unei unităţi specifice de produs (de exemplu, lemnul dintr-o masă). Utilizăm expresiile *uşor şi economic* întrucât în anumite cazuri, deşi un material devine parte componentă a unui produs, consumul de timp sau cheltuielile pe care le implică identificarea costurilor acestuia depăşesc beneficiile pe care le-ar aduce o asemenea acţiune. Costurile materiale nu includ articole care nu pot fi identificate direct pe produs, ele fiind evidenţiate mult mai greu (de exemplu, adezivul folosit la îmbinarea mesei). Aceste

articole sunt evidenţiate în contabilitate ca materiale indirecte şi reprezintă o componentă a costurilor indirecte de producţie.

2. *Costurile salariale directe* reprezintă toate cheltuielile legate de forţa de muncă utilizată, care pot fi atribuite uşor şi economic unor unităţi specifice de produs (de exemplu, salariile şi elementele asociate lor, generate de contractul de muncă şi de cadrul legislativ, aferente muncitorilor a căror activitate este legată direct de procesul de producţie). Cheltuielile privind forţa de muncă utilizată în activităţile legate de producţie, care nu pot fi atribuite uşor şi economic unor unităţi specifice de produs, sunt evidenţiate în contabilitate ca indirecte (de exemplu, salariile gestionarilor, paznicilor). Aceste cheltuieli indirecte privind forţa de muncă reprezintă o componentă a costurilor indirecte de producţie.

3. *Costurile indirecte de producţie* reprezintă un ansamblu variat de cheltuieli legate de procesul de producţie, ce nu pot fi atribuite uşor şi economic unor unităţi specifice de produs (de exemplu, materiale indirecte: adeziv, cuie, lubrifianţi; salarii indirecte şi elementele asociate lor: salariile personalului de întreţinere, ale specialiştilor, ale supervizorilor; alte cheltuieli generale privind producţia: căldura, iluminatul, amortizarea facilităţilor, reparaţii, chiria, întreţinerea).

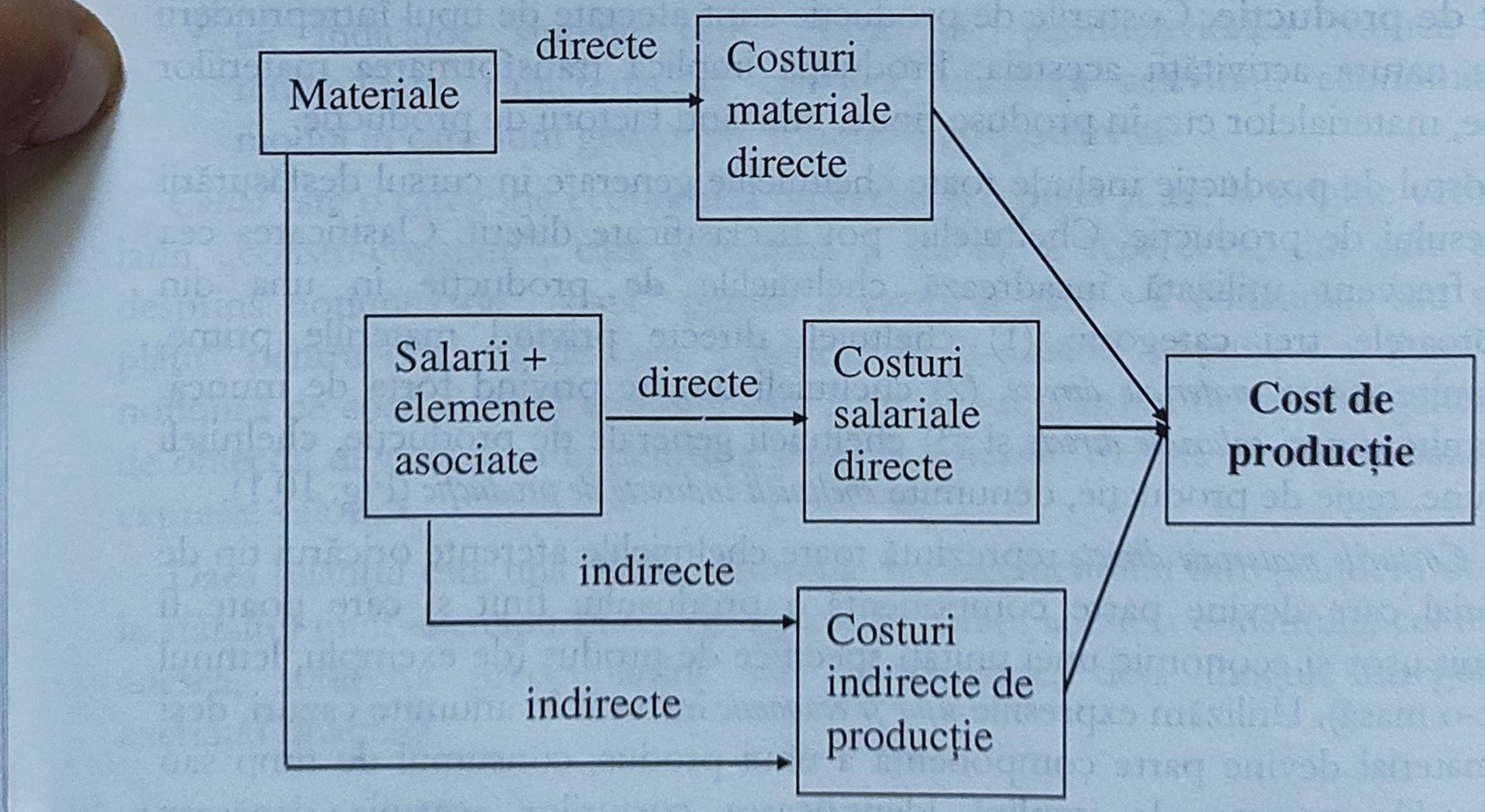


Fig. 10.1 Componentele costului de producţie

Cost non-producţie. Costurile din afara producţiei sunt formate, în general, din două elemente:

1. costurile de desfacere;
2. costurile administrative.

1. *Costurile de desfacere*, denumite şi costurile de distribuţie sau costurile vânzării, includ costurile efectuate cu ocazia promovării produsului finit pe piaţă (de exemplu, publicitatea, livrarea, comisioane de livrări, transportul, depozitarea). Toate tipurile de întreprinderi au costuri de vânzare.

2. *Costurile administrative* includ costurile managementului, care nu pot fi asociate sferei producţiei şi nici vânzării (de exemplu, salariile personalului executiv, funcţionarilor, personalului juridic, serviciului contabil). Toate tipurile de întreprinderi au costuri administrative.

Exemplu. SC ALFA produce iaurt pentru un număr mare de distribuitori. Aceasta prelucrează materia primă pentru a obţine iaurtul. Pentru fabricarea unei unităţi de produs se înregistrează următoarele elemente:

Materiale directe	0,2 lei
Salariile directe + elementele asociate	0,3 lei
Costurile indirecte de producţie	0,4 lei

din care:

materiale indirecte	0,03 lei
salariile indirecte	0,07lei
chirie utilaje	0,04 lei
utilităţi	0,05 lei
amortizarea	0,20 lei
taxe de proprietate	0,01 lei
Cost de producţie	*0,90 lei/buc*

Întreprinderea a primit o comandă de 10.000 de bucăţi iaurt. Managementul trebuie să decidă dacă această comandă poate fi onorată în condiţii de performanţă. Pentru fiecare unitate de produs finit este necesar un cost de vânzare de 0,15 lei/buc., care include publicitatea, comisioane pentru vânzări, transport.

La nivelul departamentului administrativ al întreprinderii, se înregistrează un cost administrativ în valoare de 0,10 lei/buc., incluzând chiria pentru imobil, taxe, încălzire, iluminat, salarii ale personalului administrativ şi elementele asociate acestora.

Cost al produsului şi cost al perioadei

Existenţa inventarului, respectiv, a intervalului de timp între a produce, a cumpăra, a vinde, determină, pe lângă gruparea costurilor în categoriile cost de producţie şi cost non-producţie, clasificarea acestora în:

- ✓ cost al produsului;
- ✓ cost al perioadei.

Cost al produsului. Costul produsului reprezintă costul asociat fabricării sau achiziţionării bunurilor. El este ataşat obiectului de cost până în momentul vânzării. Adesea, acest cost este denumit cost al inventarului, întrucât merge direct în conturile de inventar în momentul în care apare şi nu în conturile de cheltuieli sub forma „costul produselor vândute". Acesta este un concept cheie în contabilitatea managerială pentru că astfel de conturi rămân în bilanţ drept active circulante dacă bunurile sunt nevândute la sfârşitul perioadei.

Pentru produsele fabricate, *costul produsului* cuprinde costurile materiale directe, costurile salariale directe şi costurile indirecte de producţie, cele trei componente ale costului de producţie Aceste cheltuieli sunt generate în procesul de producţie şi pot fi inventariate, evidenţiate în conturile de stocuri. Ele trec prin fazele de materii prime, produse în curs de fabricaţie şi produse finite, înainte de a deveni componente ale costului bunurilor vândute.

Pentru bunurile achiziţionate pentru revânzare fără a le schimba forma lor de bază, singurul *cost al produsului* este costul de achiziţie.

Costul produsului poate fi considerat şi cost neexpirat, deoarece, având forma soldurilor conturilor de stocuri, reprezintă active ale entităţii economice şi contribuie la desfăşurarea tranzacţiilor viitoare.

Exemplu. Revenind la exemplul precedent, costul produsului este format din:

✓ costurile materiale	0,20 lei
✓ costurile salariale	0,30 lei
✓ costurile indirecte de producţie	0,40 lei
✓ ***Cost al produsului***	***0,90 lei***

Cost al perioadei. *Costul perioadei* reprezintă costurile care au fost recunoscute ca fiind cheltuieli în perioada curentă şi nu au fost incluse în costurile bunurilor fabricate sau achiziţionate. Costul perioadei nu este ataşat unui cost de inventar, incluzând elemente ca: publicitatea, salariile personalului administrativ, comisioanele pentru vânzări, chiriile pentru birouri etc.

Costurile de desfacere şi *costurile administrative* sunt considerate costuri ale perioadei. Chiar şi în cazul unei întreprinderi comerciale, acestea sunt tratate ca fiind costuri ale perioadei.

Exemplu. La SC ALFA costul perioadei se determină astfel:

✓ costul de desfacere	0,15 lei
✓ costul administrativ	0,10 lei
✓ *Cost al perioadei*	*0,25 lei/buc.*

Concluzii.

☑ *Costul produsului* cuprinde toate cheltuielile asociate şi decontate unui obiect de cost;

☑ *Costul perioadei* cuprinde toate cheltuielile recunoscute în rezultatul final (profit sau pierdere), nefiind în mod direct legate de achiziționarea şi fabricarea bunurilor. Este asumat ca o funcție de timp.

Controlul costurilor

Concentrarea activității de management în două direcții principale *planificare* (stabilirea obiectivelor şi determinarea politicilor de realizare a lor) şi *control* (instrumentele utilizate pentru asigurarea realizării obiectivelor) impune managementului existența unui sistem informațional al întreprinderii. Din punct de vedere contabil, cerințele informaționale se reduc adeseori la cunoaşterea costurilor întreprinderii.

Pentru planificare şi control, costurile se pot clasifica în:

✓ costurile variabile şi fixe;
✓ costurile directe şi indirecte;
✓ costurile controlabile şi necontrolabile;
✓ costurile standard şi reale.

Costurile variabile şi fixe au la baza clasificării criteriul comportamentului. Comportamentul costurilor reprezintă modul în care reacționează un cost la schimbările intervenite în volumul producției sau activității întreprinderii. Dacă nivelul activității creşte, scade sau este constant, un anumit cost ar putea creşte, scădea sau rămâne constant.

Managementul trebuie să anticipeze sensul şi mărimea schimbării unui cost. Pentru a furniza aceste informații, costurile sunt clasificate în două categorii: costurile variabile şi costurile fixe.

Costurile variabile sunt costurile care se modifică pe total, proporţional cu volumul activităţii. Observăm că, dacă spunem despre un cost că este variabil, vorbim în termeni de valoare totală. Costurile totale variabile cresc sau scad după cum nivelul activităţii creşte sau scade. Un aspect interesant al comportamentului costurilor variabile este acela că un *cost variabil rămâne constant atunci când este exprimat pe unitatea de produs.*

Acest aspect al costurilor variabile îl exemplificam pe baza datelor prezentate la SC ALFA. Costul variabil unitar al iaurtului este de 0,65 lei/buc.

Iaurt (buc.)	*Cost variabil unitar (lei)*	*Cost variabil total (lei)*
1	0,65	0,65
2	0,65	1,30
.....	.....	
10.000	0,65	6.500,00

Observăm, din datele de mai sus, cum costul variabil unitar al produsului rămâne constant la 0,65 lei/buc. Costul variabil total urmează trendul volumului activităţii.

Într-o întreprindere de producţie există multe exemple de costuri variabile. În general, în această categorie se includ materialele directe, salariile directe şi elementele asociate acestora şi câteva articole de costuri indirecte (utilităţi, combustibil). La o întreprindere comercială în costurile variabile se includ costul bunurilor vândute, comisioanele aferente vânzărilor.

Costurile variabile mai sunt denumite *costuri operaţionale.*

Costurile fixe. Costurile fixe sunt costurile care rămân constante pe total, indiferent de modificarea volumului activităţii. Ele corespund, pentru fiecare perioadă, unei capacităţi de producţie. Se mai numesc *costuri de structură* sau *de capacitate.* Capacitatea de producţie reprezintă limita superioară a output-ului productiv al unei entităţi economice, ţinându-se cont de resursele pe care le deţine, adică ceea ce poate produce o întreprindere într-o perioadă dată de timp.

Costurile fixe exprimate pe unitatea de produs se modifică invers proporţional cu volumul de producţie sau activitate. Prin prisma valorilor unitare, costurile fixe scad pe măsură ce volumul activităţii creşte şi cresc pe măsură ce volumul activităţii scade. Acest aspect al costurilor fixe îl exemplificăm prin chiria lunară de 400 lei, pentru linia de fabricaţie a iaurtului care produce până la 10.000 bucăţi lunar.

Cost fix total (lei)	Iaurt (buc.)	Cost fix unitar (lei)
400	10	40,00
400	100	4,00
.....	.....	.....
400	10.000	0,04

Observăm că dacă întreprinderea produce numai 10 bucăți în fiecare lună, costul fix unitar este de 40 lei/buc. Dacă sunt produse 1.000 bucăți în fiecare lună, costul fix unitar scade la 4 lei/buc., iar dacă se produce la întreaga capacitate de producție (10.000 buc.), costul fix unitar este de 0,04 lei/buc.

Costurile fixe într-o întreprindere pot fi: salariile personalului de administrație, iluminatul, chiria, primele de asigurare, amortizarea, publicitatea etc.

Concluzie. Costurile fixe nu rămân fixe la nesfârşit, ele rămân aceleaşi pentru un nivel de activitate dat. Nu se modifică pe termen scurt ci rămân fixe atât timp cât capacitățile rămân neschimbate.

Costurile variabile totale se modifică proporțional cu volumul de producție sau de activitate, dar sunt constante per unitate; costurile fixe totale sunt constante, dar se modifică per unitate, o dată cu modificarea volumului.

Costurile directe şi indirecte. *Costurile directe şi indirecte* au la baza clasificării modul de identificare şi repartizare a consumurilor de resurse pe obiectul de cost.

Costurile directe sunt costurile care pot fi în mod evident identificate pe obiectul de cost. Ele reprezintă acele cheltuieli care pot fi atribuite uşor şi economic unei unități de produs specifice. În general, în costurile directe se includ materiile prime şi salariile cu elementele asociate lor. Dacă obiectul de cost este o diviziune a entității economice, atunci cheltuielile acesteia privind energia electrică, reparațiile sunt considerate cheltuieli directe. Iar dacă obiectul de cost este produsul fabricat de diviziune, atunci cheltuielile privind energia electrică, reparațiile reprezintă cheltuieli indirecte ce trebuie repartizate asupra produsului respectiv.

Reluăm datele din exemplul nostru şi prezentăm costurile directe:

Materiale directe	0,20 lei
Salariile directe + elementele asociate	0,30 lei
Costurile directe	***0,50 lei/buc.***

Costurile indirecte sunt costurile care nu se pot identifica şi atribui cu uşurinţă unui obiect de cost; ele trebuie repartizate prin aplicarea unei anumite metode.

În *exemplul* nostru acestea sunt:

Costurile indirecte de producţie	0,40 lei
Costurile de vânzare	0,15 lei
Costurile administrative	0,10 lei
Costurile indirecte	*0,65 lei/buc*

Concluzie. Termenii *costuri directe* şi *costuri variabile* se interferează de multe ori, pentru că multe costuri care sunt directe pot fi variabile dar costurile variabile nu sunt totdeauna costuri directe (exemplu, costurile indirecte de producţie variabile nu sunt costuri directe, ele fiind costuri indirecte).

Costuri controlabile, necontrolabile. *Costurile controlabile şi necontrolabile* au la baza clasificării nivelul managementului întreprinderii. Evaluarea performanţelor întreprinderii prin utilizarea informaţiilor contabile permite managementului să stabilească politici de exercitare a controlului costurilor.

Clasificarea costurilor în controlabile şi necontrolabile este, în general, problema managementului, care angajează şi pune în practică politici de expansiune în exercitarea controlului asupra oricărui cost. Managementul trebuie să cunoască sursa unui element de cost şi să poată identifica persoana care îl controlează.

La nivele inferioare ale managementului, autoritatea nu permite controlarea anumitor costuri şi, din această cauză, aceste costuri ar putea fi considerate ***necontrolabile.***

Este important să se reorganizeze poziţia relativă a costurilor. Costurile care nu sunt controlabile pe termen scurt tind să devină controlabile pe termen lung la unele nivele de organizare. La o creştere a nivelului managementului tot mai multe costuri devin controlabile.

Costurile controlabile sunt costurile care oferă managementului calitatea să le autorizeze. Dacă managerii au autoritatea de a achiziţiona sau superviza utilizarea unei resurse, ei controlează cheltuielile legate de aceasta.

De exemplu, costul contractului de promovare a iaurtului în valoare de 500 lei este un cost controlabil pentru managerul de publicitate şi necontrolabil pentru agentul de publicitate, care nu are puterea să autorizeze valoarea şi tipul de contract pentru clienţi.

Costurile standard şi reale. *Costurile standard şi reale* au la baza clasificării momentul de determinare în funcţie de realizarea obiectului de cost.

Costurile standard sunt determinate a priori realizării produsului. Au caracter normativ permițând evaluarea performanțelor întreprinderii pentru o perioadă dată, fiind fundamentate pe baza unor studii tehnice şi economice. Stabilirea costurilor standard este mai mult o artă decât o ştiință, ele fiind relevante pentru performanța viitoare şi nu pentru neperformanța trecutului. Costul standard pe unitatea de produs este un cost complet care cuprinde costurile directe (materiale, manopera) şi costurile indirecte (regie).

Costurile reale (efective) sunt costurile determinate a posteriori realizării obiectului de cost.

Exemplu. Managementul SC ALFA a stabilit standarde pentru cele trei elemente majore ale costului:

Elemente	*Cost standard (lei)*	*Cost real (lei)*
Materiale	0,195	0,20
Manoperă	0,305	0,30
Regie	0,645	0,65
Total cost	*1,145*	*1,15*

Alte concepte referitoare la costuri

Alte concepte sunt determinate de natura costurilor, care constituie o problemă controversată, mai ales în modul de definire şi abordare în luarea deciziilor. De exemplu: costul marginal, costul diferențial, costul de oportunitate, costul subactivității, costul complet, costul parțial etc.

Costul marginal reprezintă costul ultimei unități de produs asociat unei creşteri de la o alternativă la alta. Acesta poate fi numai cost variabil.

Costul diferențial este un concept mai larg decât costul marginal pentru că se referă la orice schimbare în costul total al activității, cuprinzând atât creşterile de cost cât şi micşorările de cost între alternative. Acesta poate fi atât fix cât şi variabil.

Exemplu. Managerul Departamentului de Marketing din cadrul SC ALFA propune schimbarea politicii de vânzare, de la distribuţia prin intermediul comercianţilor (vânzare indirectă) la distribuţia prin magazinele proprii (vânzare directă) pentru 1.000 kg pulpe de pui. Costurile vânzării indirecte sunt comparate cu costurile vânzării directe după cum urmează:

-Mii lei-

Elemente	*Vânzare indirectă*	*Vânzare directă*	*Costuri diferenţiale*
Cost al produsului	3,50	3,50	0
Publicitate	1,00	0,40	(0,60)
Comisioane	0,05	0,10	0,05
Amortizare depozite	0,25	0,30	0,05
Alte cheltuieli	0,60	0,60	0
Total cost	*5,40*	*4,90*	*(0,50)*

Observăm diferenţele favorabile (micşorări de cost) şi nefavorabile (creşteri de cost) între cele două alternative şi pe total un cost diferenţial de 500 lei pentru politica de vânzare directă.

Costul de oportunitate este un cost al alegerii ce s-ar realiza cu alt obiect de cost între alternative atunci când se dispune de resurse limitate. Renunţând la o alternativă, elementele pozitive ale alternativei respinse devin cost de oportunitate al alternativei selectate.

Exemplu. Managementul întreprinderii propune în AGA investirea a 2.500 mii lei în achiziţionarea unui lot de pământ care va fi folosit în viitoarea expansiune a întreprinderii. Decât să fie investită în lotul de pământ, această sumă ar putea fi investită în automatizarea liniilor de producţie. Dacă pământul este achiziţionat, profitul, care ar putea fi obţinut dacă s-ar alege varianta investiţiei în automatizarea liniilor de producţie, devine cost de oportunitate.

Costul subactivităţii este costul ataşat fluctuaţiei nivelului real de activitate în raport cu nivelul normal de activitate al întreprinderii. El corespunde neutilizării capacităţii de activitate, nu se include în costul obiectului de cost ci afectează direct rezultatul exerciţiului.

Costul complet este costul care încorporează toate consumurile generate de obţinerea şi desfacerea unui obiect de cost (costul de producţie plus costul de vânzare plus costul administrativ - Fig. 10.2).

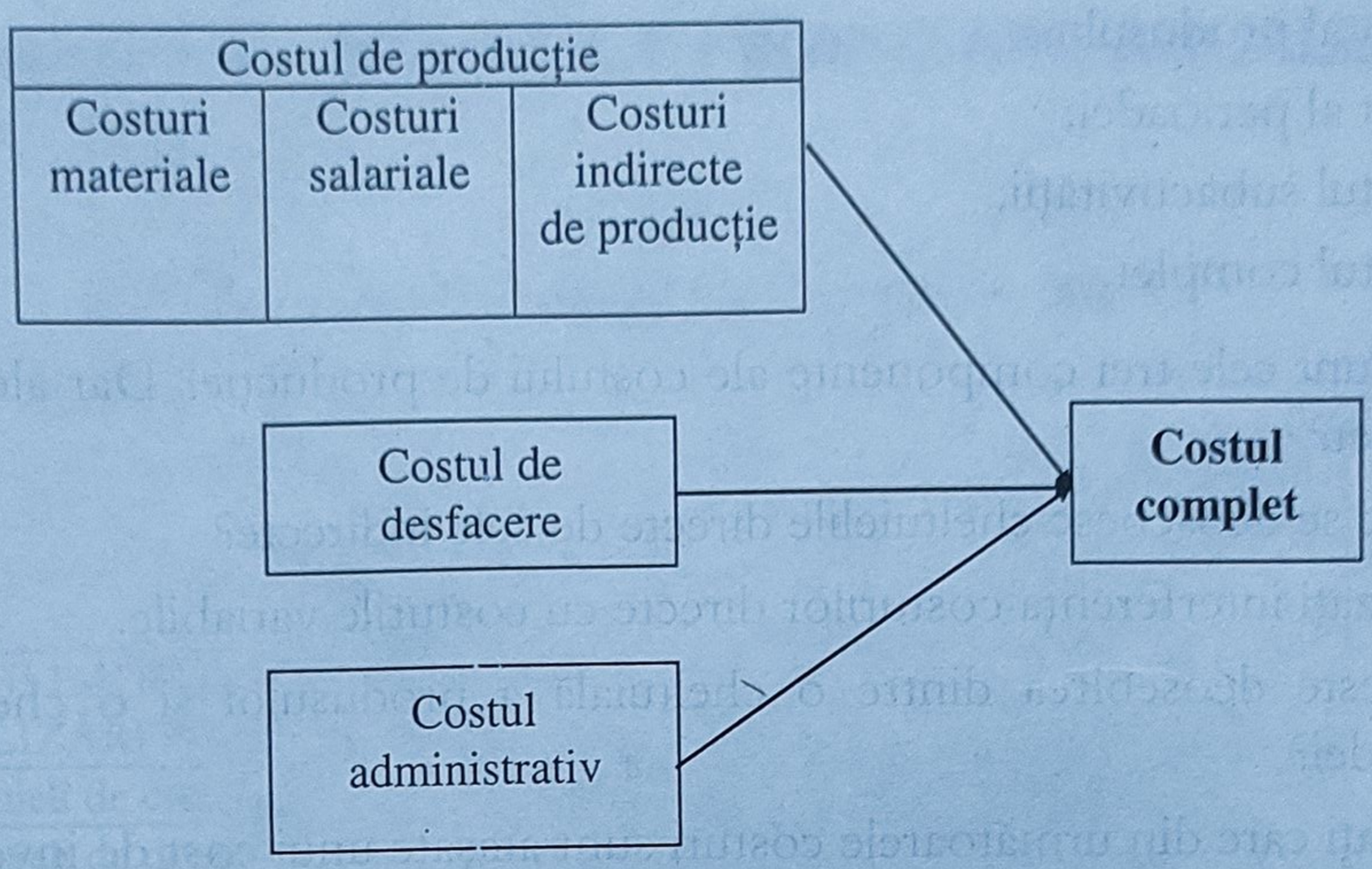


Fig. 10.2

Reluăm *exemplul* de la SC ALFA şi determinăm costul complet al produsului *iaurt* :

Costul complet	*1,15 lei/ buc.*
Costul de producție	0,90 lei/ buc.
Costul de desfacere	0,15 lei/buc.
Costul administrativ	0,10 lei/ buc

Costul parțial reprezintă costul care încorporează numai o parte din consumurile generate de obținerea şi desfacerea unui produs, de exemplu, numai costurile variabile nu şi cele fixe sau numai costurile directe nu şi cele indirecte.

10.4 VERIFICAREA CUNOŞTINȚELOR

- ☑ Definiți contabilitatea managerială.
- ☑ Numiți şi argumentați scopurile contabilității costurilor.
- ☑ Precizați caracteristicile ce definesc conceptul de cost.
- ☑ Explicați afirmația „Nu trebuie confundate noțiunile cost şi cheltuială".
- ☑ Desprindeți din textul capitolului aspectele specifice următoarelor tipuri de costuri:
  - ✓ costul de producție;
  - ✓ costul de desfacere;
  - ✓ costul administrativ;

- ✓ cost al produsului;
- ✓ cost al perioadei;
- ✓ costul subactivității;
- ✓ costul complet.

☑ Care sunt cele trei componente ale costului de producție? Dar ale costului complet?

☑ Prin ce se deosebesc cheltuielile directe de cele indirecte?

☑ Localizați interferența costurilor directe cu costurile variabile.

☑ Care este deosebirea dintre o cheltuială a produsului şi o cheltuială a perioadei?

☑ Precizați care din următoarele costuri sunt atașate unui cost de inventar:

- ✓ costul de desfacere;
- ✓ costul administrativ;
- ✓ cost al produsului.

☑ Ce este un cost standard? Dar un cost real?

☑ Prin ce se deosebesc costurile variabile de costurile fixe?

☑ Definiți capacitatea de producție.

Următoarele cheltuieli sunt identificate în balanța de verificare a SC ALFA :

Comisioane pentru vânzări	lei	3,00
Materiale consumabile pentru producție		2,10
Manoperă directă		7,00
Asigurări spații de producție		0,50
Materii prime		25,00
Salariile personalului administrativ		1,50
Cheltuieli de ambalare		1,80
Amortizare utilaje		1,60
Cheltuieli privind publicitatea		2,80
Salariul managerului general		3,50
Salariile specialiştilor din departamentul producţie		4,20

Identificaţi cheltuielile care se încadrează în categoria costul produsului şi pe cele care se încadrează în costul perioadei. Argumentaţi răspunsurile.

Anexa II - SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

SC MONYKOS

BILANȚ

încheiat la data de 31 decembrie 200N

- lei -

	Nr. rd.	Sold la	
		începutul anului	sfârşitul anului
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201-2801)	01		
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203-2803-2903)	02		
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci, drepturi şi valori similare şi alte imobilizări necorporale (ct. 2051+2052+208-2805-2808-2905-2908)	03		200
4. Fondul comercial (ct. 2071-2807-2907-2075)	04		
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs (ct. 233+234-2933)	05		
TOTAL: (rd. 01 la 05)	06		200
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1. Terenuri şi construcţii (ct. 211+212-2811-2812-2911-2912)	07	337.500	878.119
2. Instalaţii tehnice şi maşini (ct. 213-2813-2913)	08	1.713.849	3.524.379
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier (ct. 214-2814-2914)	09	5.900	
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs (ct. 231+232-2931)	10		
TOTAL: (rd. 07 la 10)	11	2.057.249	4.402.498
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
1. Titluri de participare deţinute la societăţile din cadrul grupului (ct. 261-2961)	12		1.229.000
2. Creanţe asupra societăţilor din cadrul grupului (ct. 2671+2672-2965)	13		200.000
3. Titluri sub formă de interese de participare (ct. 263-2963)	14		
4. Creanţe din interese de participare (ct. 2675+2676-2967)	15		
5. Titluri deţinute ca imobilizări (ct. 262+264+265-2962-2964)	16		
6. Alte creanţe (ct. 2673+2674+2678+2679-2966-2969)	17		6.000
7. Acţiuni proprii (ct. 2677-2968)	18		
TOTAL: (rd. 12 la 18)	19		1.435.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 06+11+19)	20	2.057.249	5.837.698

	Nr. rd.	Sold la	
		începutul anului	sfârșitul anului
A	B	1	2
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301+3021+3022+3023+3024+3025+ +3026+3028+303+/-308+351+358+ +381+/-388-391-3921-3922-3951-3958-398)	21	512.705	753.650
2. Producția în curs de execuție (ct. 331+332+341+/-3481+3541-393-3941-3952)	22	208.417	1.779.592
3. Produse finite și mărfuri (ct. 345+346+/-3485+/-3486+3545+3546+356+ 357+361+/-368+371+/-378-3945-3946-3953- 3954-3956-3957-396-397-4428)	23	831.613	1.518.741
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	24	450	
TOTAL: (rd. 21 la 24)	25	1.553.185	4.051.983
II. CREANȚE			
1. Creanțe comerciale (ct. 4092+4111+4118+413+418-491)	26	358.835	983.920
2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului (ct. 4511+4518-4951)	27		159
3. Sume de încasat din interese de participare (ct. 4521+4528-4952)	28		
4. Alte creanțe(ct.425+4282+431+437+4382+441+ 4424+4428+444+445+446+447+4482+4582+ +461+473-496+5187)	29	2.448	392.253
5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat (ct. 456-4953)	30		
TOTAL: (rd. 26 la 30)	31	361.283	1.376.332
III. INVESTIȚII FINANCIARE PE TERMEN SCURT			
1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului (ct. 501-591)	32		18.500
2. Acțiuni proprii (ct. 502-592)	33		
3. Alte investiții financiare pe termen scurt (ct. 5031+5032+505+5061+5062+5081+ +5088-593-595-596-598+5113+5114)	34		
TOTAL: (rd. 32 la 34)	35		18.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct.5112+5121+5124+5125+5311+5314+5321+5322+5 323+5328+5411+5412+542)	36	209.929	3.146.387
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 25+31+35+36)	37	2.124.397	8.593.202
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	38	173.509	347.018

	Nr. rd.	Sold la	
		începutul anului	sfârşitul anului
A	B	1	2
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN			
1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct. 1614+1615+1617+1618+1681-169)	39		
2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+ +1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	40	906.592	1.815.142
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	41	9.775	9.775
4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)	42	716.519	1.203.474
5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	43		
6. Sume datorate societăţilor din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	44		159
7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)	45		
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi alte datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+ +423+424+426+427+4281+431+437+4381+ +441+4423+4428+444+446+447+4481+ +4551+4558+456+457+4581+462+473+ +509+5186+5193+5194+5195+5196+5197)	46	1.323.711	1.293.995
TOTAL: (rd. 39 la 46)	47	2.956.597	4.322.545
E. ACTIVE CIRCULANTE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd. 37+38-47-62)	48	(1.006.779)	1.827.827
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 20+48)	49	1.050.470	7.665.525
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni (ct. 1614+1615+1617+1618+1681-169)	50		
2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+ +1624+1625+1627+1682+5191+5192+5198)	51		2.006.000
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	52		
4. Datorii comerciale (ct. 401+404+408)	53		
5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	54		
6. Sume datorate societăţilor din cadrul grupului (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	55		
7. Sume datorate privind interesele de participare (ct. 1662+1686+2692+4521+4528)	56		

	Nr. rd.	Sold la	
		începutul anului	sfârșitul anului
A	B	1	2
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2698+421+423+ +424+426+427+4281+431+437+4381+441+ +4423+4428+444+446+447+4481+4551+ +4558+456+457+4581+462+473+509+ +5186+5193+5194+5195+5196+5197)	57		
TOTAL: (rd. 50 la 57)	58		2.006.000
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ȘI CHELTUIELI			
1. Provizioane pentru pensii și alte obligații similare	59		
2. Alte provizioane (ct. 151)	60		17.500
TOTAL PROVIZIOANE: (rd. 59 + 60)	61		17.500
I. VENITURI ÎN AVANS (ct. 131+-472)	62	348.088	2.789.848
J. CAPITAL ȘI REZERVE			
I. CAPITAL (rd. 64 la 66), din care:	63	581.750	1.581.750
- capital subscris nevărsat (ct. 1011)	64		
- capital subscris vărsat (ct. 1012)	65	581.750	1.581.750
- patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1041+1042+1043+1044)	67		256.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE Sold C / Sold D (ct. 105)	68 / 69		2.144.179
IV. REZERVE (ct. 106) (rd. 71 la 74)	70	116.802	425.676
1. Rezerve legale (ct. 1061)	71	116.350	316.350
2. Rezerve pentru acțiuni proprii (ct. 1062)	72		
3. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	73		
4. Alte rezerve (ct. 1068+/-107)	74	452	109.326
V. REZULTATUL REPORTAT Sold C / Sold D (ct. 117)	75 / 76	351.921	351.921
VI. REZULTATUL EXERCIȚIULUI Sold C / Sold D (ct. 121)	77 / 78	150.885	1.933.385
Repartizarea profitului (ct. 129)	79	150.885	1.050.885
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 63+67+68-69+70+75-76+77-78-79)	80	1.050.473	5.642.026
Patrimoniul public (ct. 1016)	81		
TOTAL CAPITALURI (rd. 80+81)	82	1.050.473	5.642.026

SC MONYKOS

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

la data de 31 decembrie 200N

- lei -

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		Precedent	Încheiat
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 04)	01	2.275.813	3.170.624
Producţia vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02	2.263.494	3.157.256
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03	12.319	13.368
Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	04		
2. Variaţia stocurilor Sold C / Sold D (ct. 711)	05 06	315.804	1.959.408
3. Producţia imobilizată (ct. 721+722)	07		
4. Alte venituri din exploatare (ct. 758+7417)	08		368.000
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01+05-06+07+08)	09	2.591.617	5.498.032
5.a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601+602-7412)	10	1.160.921	1.122.563
Alte cheltuieli materiale (ct. 603+604+606+608)	11	12.272	4.974
b) Alte cheltuieli din afară (cu energie şi apă) (ct. 605-7413)	12	154.860	114.208
Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	13	8.917	10.086
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16)	14	735.479	887.665
a) Salarii (ct. 641-7414)	15	526.877	599.225
b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială (ct. 645-7415)	16	208.602	288.440
7.a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 18-19)	17	104.116	271.650
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	18	104.116	271.650
a.2) Venituri (ct. 7813+7815)	19		
7.b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 21-22)	20		100.000
b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	21		100.000
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	22		
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 26)	23	114.381	432.713
8.1. Cheltuieli privind prestaţiile externe (ct.611+612+613+614+621+622+623+624+625+626+627+ 628-7416)	24	104.907	134.373

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		Precedent	Încheiat
A	B	1	2
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	25	9.474	30.340
8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donaţii şi activele cedate (ct. 658)	26		268.000
Ajustări privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (rd. 28-29)	27		17.500
Cheltuieli (ct. 6812)	28		17.500
Venituri (ct. 7812)	29		
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 10 la 14+17+20+23+27)	30	2.290.946	2.961.359
REZULTATUL DIN EXPLOATARE:			
- *Profit* (rd. 09-30)	31	300.671	2.536.673
- *Pierdere* (rd. 30-09)	32		
9. Venituri din interese de participare (ct. 7613+7614+7615+7616)	33		100.000
- din care, în cadrul grupului	34		
10. Venituri din alte investiţii financiare şi creanţe ce fac parte din activele imobilizate (ct. 7611+7612)	35		20.690
- din care, în cadrul grupului	36		
11. Venituri din dobânzi (ct. 766)	37	297	110.000
- din care, în cadrul grupului	38		
Alte venituri financiare (ct.7617+762+763+ 764+765+767++ 768+788)	39	2.381	20.000
VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 33+35+37+39)	40	2.678	250.690
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investiţiilor financiare deţinute ca active circulante (rd. 42-43)	41		
Cheltuieli (ct. 686)	42		
Venituri (ct. 786)	43		
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666-7418)	44	46.405	130.000
- din care, în cadrul grupului	45		
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668+688)	46	1.963	40.345
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 41+44+46)	47	48.368	170.345
REZULTATUL FINANCIAR:			
- *Profit* (rd. 40-47)	48		80.345
- *Pierdere* (rd. 47-40)	49	45.690	

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		Precedent	Încheiat
A	B	1	2
14. REZULTATUL CURENT: - *Profit*	50	254.981	2.617.018
- *Pierdere*	51		
15. Venituri extraordinare (ct. 771)	52	52	
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	53	10.000	
17. REZULTATUL EXTRAORDINAR:			
- *Profit* (rd. 52-53)	54		
- *Pierdere* (rd. 53-52)	55	9.948	
VENITURI TOTALE (rd. 09+40+52)	56	2.594.347	5.748.722
CHELTUIELI TOTALE (rd. 30+47+53)	57	2.349.314	3.131.704
REZULTATUL BRUT:			
- *Profit* (rd. 56-57)	58	245.033	2.617.018
- *Pierdere* (rd. 57-56)	59		
18. IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691-791)	60	94.148	683.633
19. Alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus (ct. 698)	61		
20. REZULTATUL NET AL EXERCIȚIULUI FINANCIAR:			
- *Profit*	62	150.885	1.933.385
- *Pierdere*	63		
21. Rezultatul pe acțiune - de bază	64	0,03	0,16
- diluat	65		

SC MONYKOS

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

la data de 31 decembrie 200N

- lei -

Activități de exploatare	
Rezultat brut	*2.617.018*
Modificările capitalului circulant	
Creșteri de stocuri	(2.498.798)
Creșteri de creanțe comerciale (net)	(625.085)
Creșterea creanțelor necomerciale și a altor active curente	(563.473)
Creșterea datoriilor comerciale	486.955
Creșterea datoriilor necomerciale și a altor pasive	2.268.206

Impozit pe profit plătit	(539.935)	
Dobânzi plătite	(130.000)	*(1.602.130)*
Ajustări pentru elementele nemonetare şi alte elemente incluse la activitatea de investiţii şi de finanţare		
Amortizarea mijloacelor fixe	271.650	
Cheltuieli privind constituirea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli	17.500	
Venituri din vânzarea activelor	(368.000)	
Cheltuieli privind activele vândute	268.000	
Cheltuieli cu dobânzile	130.000	
Venituri din dividende	(100.000)	*219.150*
Fluxuri de numerar din activitatea de exploatare		**1.234.038**
Activităţi de investiţie		
Plăţi pentru achiziţii de terenuri si mijloace fixe	*(740.619)*	
Încasări din vânzarea de mijloace fixe	*368.000*	
Plăţi pentru achiziţionarea de instrumente de capital ale altor întreprinderi	*(1.247.500)*	
Plăţi pentru împrumuturile acordate altor părţi	*(206.000)*	
Dividende încasate	*100.000*	
Fluxuri de numerar din activitatea de investiţie		**(1.726.119)**
Activităţi de finanţare		
Încasări din emisiunea de acţiuni	*1.256.000*	
Repartizări la dividende	*(742.011)*	
Încasări din creşterea creditelor pe termen scurt	*908.550*	
Încasări din creşterea creditelor pe termen lung	*2.006.000*	
Fluxuri de numerar din activitatea de finanţare		**3.428.539**
Creşterea netă de numerar în cursul exerciţiului		**2.936.458**
Numerar la începutul exerciţiului		**209.929**
Numerar la sfârşitul exerciţiului		**3.146.387**

SC MONYKOS

SITUAȚIA MODIFICĂRII CAPITALULUI PROPRIU

la data de 31 decembrie 200N

- lei -

Element	Sold la 1 ianuarie	Creşteri	Reduceri	Sold la 31 decembrie
Capital subscris vărsat	581.750	1.000.000	0	1.581.750
Prime de capital	0	256.000	0	256.000
Rezerve din reevaluare	0	2.144.179	0	2.144.179
Rezerve legale	116.350	200.000	0	316.350
Alte rezerve	452	108.874	0	109.326
Rezultat reportat	351.921	0	0	351.921
Profit nerepartizat	0	882.500	0	882.500
Total capital propriu	**1.050.473**	**4.591.553**	**0**	**5.642.026**

Capitalul social, la 31 decembrie 200N, este compus din 15.817.500 acțiuni cu o valoare nominala de 0,10 lei pe acțiune.

În cadrul Adunării Generale a Acționarilor din 11 mai 200N, s-a hotărât majorarea capitalului social al întreprinderii la 1.581.750 lei prin emiterea a 10.000.000 de acțiuni la un preț de 0,1256 lei pe acțiune, din care 0,0256 lei reprezenta prima de emisiune. Principalul acționar al întreprinderii este societatea HALMARG AG DRESDEN, care deține 80% din acțiuni, restul fiind în proprietatea a 1.000 de acționari, persoane fizice.

La 31 decembrie 200N, valoarea pe piața RASDAQ a unei acțiuni a întreprinderii a fost de 1 leu, față de 0,50 lei la 31 decembrie 200N-1.

SC MONYKOS

NOTE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

ale exercițiului încheiat la data de 31 decembrie 200N

1. Înființare şi domeniu de activitate

SC MONYKOS cu sediul în str. Intrarea Tulcei nr. 10, Constanța, înregistrată la Registrul Comerțului Constanța cu numărul J13/3688/1992, este o societate pe acțiuni, cotată pe piața RASDAQ.

Întreprinderea a fost înființată în anul 1992 şi are ca obiect de activitate producția de detergenți şi produse cosmetice. De asemenea, întreprinderea este unic distribuitor al produselor chimice fabricate de HALMARG AG DRESDEN.

2. Bazele prezentării

Întreprinderea ține contabilitatea în conformitate cu Legea Contabilității nr. 82/1991 şi cu prevederile Programului pentru Dezvoltarea Contabilității din România. Situațiile financiare prezentate, aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 200N, sunt întocmite pe baza costului istoric, cu excepția unei categorii de imobilizări care au fost reevaluate.

3. Principii şi politici contabile

Imobilizările necorporale reprezintă licențe de software pentru evidența producției şi a gestiunilor de materiale. Amortizarea licențelor a fost calculată folosind metoda liniară pe durata de viață în care licențele vor fi folosite de către întreprindere:

Licențe software	3 ani

Imobilizările corporale sunt recunoscute în contabilitate la costul lor de achiziție sau de producție. Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare şi toate cheltuielile efectuate până la punerea în funcțiune a imobilizării corporale. Costul de producție cuprinde materiile prime, materialele directe, manopera directă şi o fracțiune corespunzătoare din cheltuielile indirecte de producție.

Amortizarea este calculată utilizând metoda liniară pentru duratele de viață ale imobilizărilor corporale pe parcursul cărora întreprinderea le va utiliza:

Instalații şi echipamente:	
Echipamente de producție	12 - 14 ani
Maşini de forță şi utilaje energetice	10 - 25 ani
Aparate de măsură şi control şi echipament de calcul	7 - 12 ani
Vehicule şi echipament de transport	5 - 7 ani
Mobilier şi echipament de birou	2 - 10 ani

Investiții financiare. În luna ianuarie 200N, întreprinderea a achiziționat 40% din acțiunile societății comerciale HUNED SA pentru suma de 1.229.000 lei. Investițiile pe termen scurt constau din acțiuni DABIA SA achiziționate pentru suma de 18.500 lei. Ambele tipuri de acțiuni sunt prezentate în bilanț la costul istoric, inferior valorii de piață la data încheierii bilanțului.

Stocurile de materii prime, materiale consumabile şi mărfuri sunt evaluate la valoarea minimă dintre cost şi valoarea realizabilă netă. Produsele finite şi producția în curs sunt prezentate la costul de producție, mai mic decât valoarea de piață. Costul de producție include costul materiilor prime directe, manopera directă şi regia de fabricație corespunzătoare.

Creanțele comerciale sunt prezentate la valoarea netă, după luarea în calcul a pierderii de valoare aferentă clienților incerți. Calculul pierderii se bazează pe sumele considerate de nerecuperat.

Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli. Întocmirea situațiilor financiare presupune efectuarea de estimări care afectează activele şi datoriile raportate, veniturile şi cheltuielile. Managementul întreprinderii a constituit un provizion de 17.500 lei pentru amenda pe care o estimează la încheierea controlului fiscal.

Recunoaşterea cheltuielilor şi veniturilor. Întreprinderea recunoaşte veniturile şi cheltuielile pe baza contabilității de angajamente. În cursul exercițiului încheiat, întreprinderea a primit chirii de 2.441.760 lei aferente exercițiului 200N+1 pentru terenurile închiriate societății comerciale DISNEY PRODUCTIONS ROMANIA SRL. Aceste chirii au fost recunoscute la venituri înregistrate în avans.

Impozite şi taxe. Impozitul pe profit şi alte taxe aferente sunt calculate în concordanță cu legislația în vigoare şi sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada la care se referă.

4. Active imobilizate

Elemente	Valoarea brută (lei)				**Amortizare (lei)**			
	Sold la 1 ianuarie	Creşteri	Reduceri	Sold 31 decembrie	Sold la 1 ianuarie	Amortizare	Reduceri	Sold 31 decembrie
Imobilizări necorporale	0	300	0	300	0	100	0	100
Terenuri	337.500	540.619	0	878.119	0	0	0	0
Instalații tehnice	2.570.774	2.344.179	1.050.000	3.864.953	856.924	265.650	782.000	340.574
Alte mijloace fixe	17.701	0	17.701	0	11.801	5.900	17.701	0
Total	**2.925.975**	**2.885.098**	**1.067.701**	**4.743.372**	**868.725**	**271.650**	**799.701**	**340.674**

Instalațiile tehnice au fost reevaluate în luna decembrie 200N, fapt care a dus la creşterea valorii acestora cu 2.144.179 lei.

Întreprinderea a achiziționat terenuri în valoare de 540.619 lei şi instalații tehnice cu costul de achiziție de 200.000 lei.

În cursul exercițiului, întreprinderea a casat instalații tehnice cu costul de 582.000 lei, complet amortizate, precum şi alte mijloace fixe complet amortizate. Instalații tehnice cu costul de achiziție de 468.000 lei (amortizarea cumulată de 200.000 lei) au fost vândute pentru suma de 368.000 lei. Prețul de vânzare a fost inclus în alte venituri din exploatare.

5. Situația creanțelor şi datoriilor

- lei -

Creanțe	Sold la 31 XII 200N	Termen de lichiditate	
		Sub 1 an	Peste 1 an
0	1=2+3	2	3
Total, din care:	**1.582.332**	**1.376.332**	**206.000**
Creanţe asupra societăţilor din cadrul grupului	200.000		200.000
Alte creanţe imobilizate	6.000		6.000
Clienţi	1.000.000	1.000.000	
Reducere pentru deprecierea clienţiior	(100.000)	(100.000)	
Efecte de primit	83.920	83.920	
Sume de încasat de la soc. din cadrul grupului	159	159	
TVA de recuperat	392.253	392.253	

- lei -

Datorii	Sold la 31 decembrie 200N	Termen de exigibilitate		
		Sub 1 an	1-5 ani	Peste 5 ani
0	1=2+3+4	2	3	4
Total, din care:	**6.328.545**	**43.225.465**		**2.006.000**
Credite pe termen scurt	1.815.142	18.151.142		
Avansuri încasate în contul comenzilor	9.775	9.775		
Furnizori	1.100.000	1.100.000		
Efecte de plătit	103.474	103.474		
Sume datorate societăților din cadrul grupului	159	159		
Salarii de plată	599.226	599.226		
Datorii față de asigurările şi protecția socială	288.440	288.440		
Impozit pe profit de plată	293.995	293.995		
Datorii diverse	112.334	112.334		
Sume datorate instituţiilor de credit	2.006.000			2.006.000

Creditele pe termen scurt la 31 decembrie 200N constau dintr-o linie de credit la BANCA GENERALĂ DE CREDIT.

Linia a fost deschisă pentru a finanța fondul de rulment al întreprinderii, iar plafonul agreat cu BGC a fost stabilit la 2.000.000 lei la 31 decembrie 200N, din care Compania a făcut trageri în valoare de 1.815.142 lei.

Dobânda este calculată zilnic, la valoarea împrumutului angajat, la o rată a dobânzii de refinanțare de 2%. Creditul este garantat printr-un gaj asupra creanțelor curente ale întreprinderii. Creditele pe termen lung se referă la împrumuturi de la BANCA AGRO SA (756.000 lei) şi de la INVESTMENT TRUST SA (1.250.000 lei), utilizate pentru achiziționarea terenurilor şi

participaţiilor. În acest scop, întreprinderea a încheiat un contract de ipotecă de gradul IV asupra terenurilor şi contracte de gaj fără deposedare asupra instalaţiilor de fabricaţie.

6. Analiza rezultatului din exploatare

- lei

Indicatorul	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă	2.275.813	3.170.624
2. Costul bunurilor vândute şi al serviciilor prestate (3+4+5)	1.931.408	875.486
3. Cheltuielile activităţii de bază	1.629.576	572.728
4. Cheltuielile activităţilor auxiliare	114.547	133.793
5. Cheltuieli indirecte de producţie	187.285	168.965
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri (1 – 2)	344.405	2.295.138
7. Cheltuieli de desfacere	27.838	37.586
8. Cheltuieli generale de administraţie	15.896	88.879
9. Alte venituri din exploatare	0	368.000
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8+9)	**300.671**	**2.536.673**

7. Repartizarea profitului

- lei -

Destinaţia	Exercițiul precedent	Exercițiul încheiat
Profit net de repartizat:	**150.885**	**1.933.385**
- rezerva legală		200.000
- alte rezerve		108.874
- dividende	150.885	742.011
Profit nerepartizat	0	882.500

8. Informaţii privind salariaţii şi administratorii

Numărul mediu al personalului se ridică la 1.000 de angajaţi, iar contractul colectiv de muncă prevede angajamente precum:

- ☑ Întreprinderea trebuie să achite prime de pensionare egale cu aproximativ trei salarii de bază la data pensionării, în funcţie de durata angajării.
- ☑ Întreprinderea plăteşte fiecărui angajat o primă de vacanţă de 300 lei, indexabilă. De asemenea, anual, întreprinderea acordă fiecărui angajat o primă egală cu salariul de bază, plătibilă înainte de sărbătoarea Crăciunului.

Consiliul de Administraţie al întreprinderii este format din 10 membri, iar salariile lunare ale acestora sunt cuprinse între 1.000 lei şi 2.000 lei. Nici unul dintre administratori nu a beneficiat de credite sau alte plăţi în afara salariilor fixe hotărâte de Adunarea Generală a Acţionarilor.

9. Cifra de afaceri

- lei -

	Exercițiul precedent	Exercițiul încheiat
Sectoare de activitate		
Producţia vândută, din care:	*2.263.494*	*3.157.256*
- detergenţi	1.489.582	2.548.911
- produse cosmetice	773.912	608.345
Venituri din vânzarea produselor chimice importate de la HALMARG A.G. DRESDEN	*12.319*	*13.368*
Cifra de afaceri netă	**2.275.813**	**3.170.624**
Sectoare geografice		
Producţia vândută, din care:	*2.263.494*	*3.157.256*
- Muntenia	1.018.573	1.420.766
- Transilvania	792.223	1.105.039
- Moldova	452.698	631.451
Venituri din vânzarea produselor chimice importate de la HALMARG A.G. DRESDEN, din care:	*12.319*	*13.368*
- Muntenia	12.319	13.368
Cifra de afaceri netă	**2.275.813**	**3.170.624**

10. Onorariile auditorilor

Situaţiile întreprinderii au fost auditate de către ANDREI ANASTASESCU SRL, societate de audit şi expertiză contabilă. Onorariile plătite auditorilor au fost de 3.000 lei aferente anului 200N şi de 5.000 lei aferente anului 200N+1. Aceste sume au fost incluse în contul de profit şi pierdere în cheltuielile privind prestaţiile externe.

11. Angajamente

În conformitate cu reglementăările în vigoare, întreprinderile din industria chimică trebuie să se conformeze standardelor de protecţie a mediului prevăzute de directivele europene. Întreprinderea a demarat procesul de îmbunătăţire a procesului de fabricaţie, prin achiziţiile de filtre contra emisiilor de gaze din cursul anului 200N, în valoare de 2.100 lei. Managementul estimează că, în următorii cinci ani, suma totală necesară realizării acestui proiect se ridică la 10.000 lei.

12. Evenimente ulterioare încheierii exerciţiului

În martie 200N, întreprinderea a câştigat licitaţia organizată de Ministerul pentru Ocrotirea Copilului pentru un contract guvernamental referitor la aprovizionarea instituţiilor din subordine cu detergenţi. Contractul se va derula începând din iunie 200N+1, valoarea totală ridicându-se la 987.000 lei.

BIBLIOGRAFIE

1. ANTHONY, R. N. REECE, J. S. HERTENSTEIN, J. H. — *Accounting: Text and Cases*, 9th Edition, Irwin, 1994
2. BOJIAN, O. — *Bazele contabilităţii 2003*, Editura Economică, Bucureşti, 2003
3. CARAIANI, C. OLIMID, L. (coordonatori) — *Bazele contabilităţii*, Editura ASE, Bucureşti, 2000
4. CARAIANI, C. OLIMID, L. (coordonatori) — *Bazele contabilităţii*, Ediţia a II-a Editura ASE, Bucureşti,2001
5. CARAIANI, C. OLIMID, L. (coordonatori) — *Bazele contabilităţii*, Ediţia a II-a Editura ASE, Bucureşti,2003
6. CARAIANI, C. DUMITRANA, M. (coordonatori) — *Contabilitate şi control de gestiune*, Editura InfoMega, Bucureşti, 2004
7. CALU, D. A. — *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, Bucureşti, 2005
8. CĂLIN, O. RISTEA, M. — *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2003
9. DIXON, R. L. ARNETT, H. E. — *36-Hour Accounting Course*, 3th Edition, U.S.A., Mc Graw-Hill, 1993
10. FELEAGĂ, N. IONAŞCU, I. — *Tratat de contabilitate financiară,* Bucureşti, Editura Economică, 1998

11. GLAUTIER, M. W. E.
UNDERDOWN, B.
Accounting Theory and Practice, 5th Edition, Pitman Publishing, 1995

12. McLANEY, E.
ATRILL, P.
Accounting: An Introduction, Prentice Hall Europe, 1999

13. NEEDLES B.E., JR.
ANDERSON, H.R.
CALDWELL, J.C.
Principiile de bază ale contabilităţii, Ediţia a 5 , Editura Arc, 2000

14. RISTEA, M. (coordonator)
Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea LAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2004

15. RISTEA, M. (coordonator)
Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2004

16. IASB
Standardele Internaţionale de Contabilitate – traducere, Bucureşti, Editura Economica, 2001

17. IASB
Standardele Internaţionale de Raportare Financiară – traducere, Bucureşti, Editura CECCAR, 2005

18. Ministerul Finanţelor Publice din România
Legea nr. 31 privind societăţile comerciale din 16.11.1990, republicată în Monitorul Oficial al României, nr. 1066 din 17.11. 2004

19. Ministerul Finanţelor Publice din România
Reglementări contabile pentru agenţi economici, Ed. Economică, 2002

Bazele contabilității

Din cuprins:

- Evoluția contabilității de la origini până în prezent;
- Măsurare și raportare prin situațiile financiare;
- Analiza și înregistrarea tranzacțiilor și evenimentelor;
- Ciclul contabil;
- Contabilitatea activelor;
- Contabilitatea datoriilor;
- Contabilitatea capitalurilor proprii;
- Tranzacții și evenimente privind cheltuielile și veniturile;
- Lucrările de închidere a exercițiului financiar;
- Introducere în contabilitatea managerială.

www.infomega

ISBN 973-7863-06-7